

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PROCESSUAL CIVIL

LEONARDO MIRANDA MAIOLI

**A UTILIZAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA EM
COMPENSAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

VITÓRIA/ES

2013

LEONARDO MIRANDA MAIOLI

**A UTILIZAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA EM
COMPENSAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Processual Civil da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na área de concentração Processo Civil.

Orientador: Prof. Dr. Tárek Moysés Moussallem.

VITÓRIA/ES

2013

Maioli, Leonardo Miranda (1986)

A utilização do mandado de segurança em compensações tributárias / Leonardo Miranda Maioli.

140 f.

Orientador: Tárek Moysés Moussallem

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Direito. 2. Processo civil. 3. Compensação tributária - mandado de segurança. I. Moussallem, Tárek Moysés. II. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. A utilização do mandado de segurança em compensações tributárias.

LEONARDO MIRANDA MAIOLI

**A utilização do mandado de segurança em compensações
tributárias**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Processual do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre em Direito, na área de concentração Direito Processual Civil.

Aprovada em ___ de _____ de 2013.

COMISSÃO EXAMINADORA

Professor Tárek Moysés Moussallem (orientador)

Universidade Federal do Espírito Santo

Professora Criatiane Mendonça

Universidade Federal do Espírito Santo

Professor Samuel Meira Brasil Júnior

Faculdade de Direito de Vitória - FDV

Aos meus.

AGRADECIMENTOS

Deus e sua escolhida Maria, pelo conforto da fé.

Meu pai e minha irmã que, mesmo ausentes no plano terreno, me concedem razão para seguir a luta da vida.

Minha mãe, pelo amor incondicional.

Eduardo, pela caminhada.

Minha família, pelo apoio em todos os momentos.

Meus amigos, que mesmo longe, estão sempre aqui.

Universidade Federal do Espírito Santo, e seu corpo docente, pelo aprendizado.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
CAPÍTULO I – DA LINGUAGEM AO PROCESSO.....	18
1.1 A LINGUAGEM EM LUDWIG WITTGENSTEIN.....	18
1.2 A LINGUAGEM DO DIREITO POSITIVO E DA CIÊNCIA DO DIREITO.....	22
1.3 DO ENUNCIADO À NORMA.....	28
1.4 A ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA E AS ESPÉCIES DE NORMAS.....	31
1.5 SOBRE A INTERPRETAÇÃO.....	35
1.5.1 A INTERPRETAÇÃO E A CRIAÇÃO DE NORMAS.....	35
1.5.2 O CARÁTER CONSTRUTIVO DA INTERPRETAÇÃO.....	39
1.6 O PROCESSO E A ENUNCIÇÃO.....	44
1.6.1 NORMAS PRIMÁRIAS E NORMAS SECUNDÁRIAS.....	52
CAPÍTULO II - DA COMPENSAÇÃO.....	55
2.1 PREMISSAS TRIBUTÁRIAS INDISPENSÁVEIS.....	55
2.1.1 CONCEITO DE TRIBUTO E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	55
2.1.2 A INCIDÊNCIA DA REGRA MATRIZ E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	59
2.2 O DÉBITO DO ESTADO E A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO.....	61
2.3 A COMPENSAÇÃO.....	65

2.3.1 A LIQUIDEZ E CERTEZA DO DÉBITO DO ESTADO E DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A NORMA DA COMPENSAÇÃO.....	72
--	----

CAPÍTULO III -SOBRE O MANDADO DE SEGURANÇA.....75

3.1 LINHAS GERAIS.....	75
------------------------	----

3.2 O DIREITO LÍQUIDO E CERTO.....	78
------------------------------------	----

3.3 OS EFEITOS PATRIMONIAIS DO MANDADO DE SEGURANÇA.....	83
--	----

3.3.1 CLASSIFICAÇÃO DE SENTENÇAS.....	84
---------------------------------------	----

3.3.1.1 A SENTENÇA NO MANDADO DE SEGURANÇA.....	88
---	----

3.3.2 A POSSIBILIDADE DE EFEITOS PATRIMONIAIS EM RAZÃO DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA QUE REGE O MANDADO DE SEGURANÇA.....	94
--	----

3.3.3 A POSSIBILIDADE DE EFEITOS PATRIMONIAIS EM RAZÃO DA APLICAÇÃO DA EXECUÇÃO PREVISTA NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.....	98
---	----

3.3.4 AS SÚMULAS 269 E 271 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	101
---	-----

3.3.5 SOBRE A SÚMULA 213, DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	105
--	-----

3.4 O MANDADO DE SEGURANÇA E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	108
--	-----

CAPÍTULO IV - ANÁLISE DOS CASOS ELEITOS COMO PARADIGMÁTICOS.....114

4.1 O RECURSO ESPECIAL NÚMERO 1.111.164, JULGADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	114
---	-----

4.2 O RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA NÚMERO 24.865, JULGADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	118
---	-----

CONCLUSÕES.....121

BIBLIOGRAFIA.....131

ABREVIATURAS

ADI-MC – ação direta de inconstitucionalidade.

AI – agravo de instrumento.

AgRg – agravo regimental.

Art. – artigo.

CF – Constituição Federal

Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

CPC – Código de Processo Civil.

CTN – Código Tributário Nacional.

Ed. – edição.

EDcl – embargos de declaração.

Ement. – ementa.

EResp – embargos de declaração no recurso especial.

Finsocial – Fundo de Investimento Social.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

P. – página.

PP. – páginas.

PIS – Programa de Integração Social.

RE – recurso extraordinário.

REsp – recurso especial.

RMS – recurso ordinário em mandado de segurança.

S1 – plano de manifestação do direito: plano da literalidade.

S2 - plano de manifestação do direito: plano das significações.

S3 - plano de manifestação do direito: plano das normas jurídicas.

S4 - plano de manifestação do direito: plano das estruturas normativas.

STF – Supremo Tribunal Federal.

STJ – Superior Tribunal de Justiça.

Súm.- súmula.

Vol. – volume.

RESUMO

O trabalho parte dos quadrantes de linguagem até o principal meio de formação da linguagem jurídica, que é o processo, ato humano construidor de sentido para elaboração da norma. São apresentadas ideias acerca do “giro linguístico” e das regras dos jogos de linguagem a partir de Wittgenstein. Dentro da atividade científica (Ciência do Direito), foi traçado como corte metodológico o conceito de direito positivo proposto por Paulo de Barros Carvalho: “(...) o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país”. Teorizada a criação da norma, passa-se ao seu entendimento estrutural, dotado de dois critérios – hipótese e conseqüente. A interpretação é o caminho para a norma jurídica. A compensação tributária, primeiro foco do trabalho, é a norma que faz o encontro das normas do crédito tributário e do débito do Estado. A liquidez e certeza, do crédito tributário e do débito do Estado, aferidas nos fatos constantes nas provas é requisito para a formação da norma de compensação. O segundo tema nodal da dissertação é o mandado de segurança, que busca criar norma de controle das normas denominadas atos administrativos, válidas até expedição de uma norma concreta e individual que as expulsem do sistema. O mandado de segurança exige demonstração do direito líquido e certo, ponto de encontro entre compensação tributária e mandado de segurança. No direito brasileiro vigora o entendimento de que o *writ* impossibilita deferimento de efeitos patrimoniais, em razão da espécie de sentença a ser produzida e das súmulas 269 e 267 do Supremo Tribunal Federal. Esses entendimentos aplicados para o mandado de segurança em compensação tributária confrontariam a súmula 213, do Superior Tribunal de Justiça. Para firmar os entendimentos postos durante a dissertação, foram apresentados os casos paradigmáticos, nos quais o mandado de segurança foi utilizado para fazer valer a compensação tributária (REsp 1.111.164 e RMS 24.865).

Palavras-chave: Processo civil – compensação tributária - mandado de segurança.
Universidade Federal do Espírito Santo.

ABSTRACT

The work starts talking about language as the main way of forming the legal language, which is the process, that produces human act of sense for drafting the standard. We present ideas about the "linguistic turn" and the rules of language games from Wittgenstein. Within the scientific activity (Science of Law), was plotted as a methodological approach the concept of positive law proposed by Paulo de Barros Carvalho: "(...) the positive law is the complex legal rules valid in a given country". Theorized the creation of the standard goes up to his structural understanding, which has two criteria - hypothesis and consequent. The interpretation is the path to the rule of law. The tax offset, first focus of the work is the norm that makes meeting the standards of the tax credit and the debt of the State. The liquidity and certainty of the tax credit and the state debt, measured in constant facts in evidence, it is requisite for the formation of the standard compensation. The second nodal theme of the dissertation is the writ of mandamus, that seeks to create rules against administrative acts, valid until another rule that expulse them of the system. The writ of mandamus requires demonstration of clear legal right, meeting point between compensation and tax injunction. Under Brazilian law prevails understanding that precludes granting the writ of balance sheet effects, because of the kind of sentence to be produced, the dockets 269 and 267 of the Federal Supreme Court. These insights applied for the writ of mandamus on the score sheet confront tax offset 213, the Superior Court of Justice. To establish the understandings made during the dissertation, it presents the paradigmatic cases in which the writ of mandamus was used to enforce the tax offset- REsp 1,111,164 and RMS 24,865.

Keywords: Civil Procedure - tax offset - writ of mandamus. Federal University of Espirito Santo.

Poeminho do Contra

Todos esses que aí estão
Atravancando meu caminho,

Eles passarão...

Eu passarinho!

(Prosa e Verso, 1978)

Mário Quintana

INTRODUÇÃO

O Capítulo I partirá dos quadrantes mínimos de linguagem até o principal meio de formação da linguagem jurídica, que é o processo.

Parte-se dos quadrantes da linguagem para falar de processo, como ato humano construtor de sentido. O processo é tratado como formador de linguagem, no qual se busca a elaboração da norma jurídica.

Para isso coloca-se como método de trabalho o ponto de vista linguístico, no qual o objeto estudado é encarado como dado vindo da linguagem, e compreendido dentro dela, nos termos do que preceitua Ludwig Wittgenstein (com ênfase nos livros entre si complementares *Tractatus logico-philosophicus* e “Investigações Filosóficas”).

São apresentadas ideias acerca do “giro linguístico”, das regras dos jogos de linguagem e o rompimento ocorrido, a partir de Wittgenstein, entre cultura, linguagem e realidade.

Disserta-se, também, acerca da diferença existente entre dois jogos de linguagem: o jogo do direito positivo (de linguagem prescritiva) e o jogo da Ciência do Direito (de linguagem descritiva), cada um com regras próprias.

Dentro de uma atividade científica (Ciência do Direito), traçamos como corte metodológico o conceito de direito positivo proposto por Paulo de Barros Carvalho: “(...) o *direito positivo* é o *complexo de normas jurídicas válidas num dado país*”¹.

Com essas premissas calça-se o caminho entre a unidade linguística primordial do direito – o enunciado jurídico – até a formulação da norma jurídica, passando-se pelas ideias de enunciação, enunciado-enunciado, enunciação-enunciada e veículo introdutor de normas.

¹ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2.

Teorizada a criação da norma, passa-se ao seu entendimento estrutural, dotado de dois critérios – hipótese e consequente, e a implicação dessa conformação na classificação das normas em abstratas (norma com antecedente não verificado empiricamente), concretas (norma com antecedente verificado empiricamente), gerais (norma com sujeitos não determinados) e individuais (norma com sujeitos determinados).

Laborando cientificamente, foi adotado mais um corte metodológico para nos restringirmos ao processo de positivação que parte da norma abstrata e geral, até a concreta e individual, o que ocorre por meio de interpretação.

A interpretação (sendo o método sistemático o primordial) é, então, tratada como atividade humana de atribuição de sentido que segue o roteiro de interpretação proposto pelo Professor Paulo de Barros Carvalho: passando por quatro planos de manifestação do direito: S1 (plano da literalidade), S2 (plano das significações), S3 (plano das normas jurídicas) e S4 (plano das estruturas normativas).

Esse roteiro interpretativo serve para que o processo cumpra seu escopo na criação da norma jurídica, passando pelas seguintes fases: i) acontecimento do evento, ii) criação de fatos (enunciados), constantes nas provas; iii) versão de tais fatos em linguagem jurídica por autoridade competente – fato jurídico e iv) ligação de uma relação jurídica ao fato jurídico, causando a produção de uma norma concreta.

Essa atividade possui um produto chamado de sentença ou acórdão, termos polissêmicos, tratados em direito das mais diferentes maneiras e que, nesse trabalho, serão debulhados em enunciado-enunciado, enunciação-enunciada, veículo introdutor, norma primária e norma secundária.

Colocadas as premissas que delineiam as bases do trabalho, parte-se para o conteúdo proposto, a ser iniciado pela compensação tributária.

Para tratar do tema foi necessário delimitar alguns conceitos primordiais do direito tributário, como tributo, crédito tributário e débito do Estado.

Por tributo entendeu-se a norma que se traveste de regra matriz de incidência tributária, com estrutura hipotético-condicional, sendo a hipótese formada pelos critérios material, espacial e temporal, enquanto o consequente é formado pelo

critério subjetivo (sujeitos ativo e passivo) e pelo critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Por crédito tributário, definimos como sendo a norma tributária, concreta e individual, criada pelo Fisco ou pelo contribuinte, que veicula a obrigação de pagar um tributo.

Já débito do Estado é norma individual e concreta que, no antecedente, traz narrado o pagamento indevido, ou a maior, de um valor, sob respeito a uma norma de crédito tributário, enquanto o conseqüente veicula relação jurídica entre contribuinte e Estado, no qual esse tem o dever de devolver a monta paga.

Apresentadas as normas de crédito tributário e de débito do Estado, passou-se a discorrer acerca de seu encontro e, conseqüentemente, de sua extinção recíproca, que se dá sob a norma da compensação tributária.

Foram tratados os artigos 170 do Código Tributário Nacional e 74 da Lei 9.430/96, enunciados-enunciados dos quais deflui a norma abstrata e geral que permite o procedimento de criação da norma concreta e individual da compensação tributária.

A seguir é dissecado o requisito exigido, a princípio, apenas da norma de débito do Estado, qual seja, sua liquidez e certeza, que, para nós, deve também afetar a norma do crédito tributário.

Em seguida é dado início ao Capítulo III, que trata do segundo tema nodal da dissertação, ladeando a compensação tributária: o mandado de segurança.

Utilizando linhas gerais, o mandado de segurança busca criar norma de controle das normas denominadas atos administrativos, que gozam de presunção de legitimidade (*rectius* validade) até expedição de uma norma concreta e individual que as expulse do sistema.

Traçadas as linhas introdutórias do mandado de segurança, foram colocados em crise alguns requisitos para a concessão do direito pleiteado, e que são pertinentes ao trabalho, como a demonstração de direito líquido e certo, a impossibilidade de deferimento de efeitos patrimoniais, a espécie de sentença a ser produzida, as súmulas 269 e 267 do Supremo Tribunal Federal, a súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça etc.

No Capítulo IV são apresentados os casos paradigmáticos, nos quais o mandado de segurança foi utilizado para fazer valer a compensação tributária.

O Superior Tribunal de Justiça nesses casos julgou pela impossibilidade de utilização do *mandamus* em algumas hipóteses que merecem atenção, para saber se a compensação tributária ainda pode ser buscada por esse meio judicial.

O que se quer aqui é fazer uma crítica a essas decisões, no sentido de colocar em crise o que foi decidido, as fundamentações utilizadas, para um diálogo que sirva para concluir acerca do acerto, ou não, do Tribunal da Cidadania.

CAPÍTULO I - DA LINGUAGEM AO PROCESSO

1.1 A LINGUAGEM EM LUDWIG WITTGENSTEIN

Em “*Tractatus Logico-Philosophicus*”, Ludwig Wittgenstein apresentou avançado estudo de filosofia e lógica, com contornos eminentemente linguísticos, que deu força ao chamado positivismo lógico.

Essa obra é comentada por Tárek Moysés Moussallem nas seguintes linhas:

“Com a publicação da obra *Tractatus Logico-Philosophicus*, de Ludwig Wittgenstein, teve início a época da filosofia da linguagem, a partir da qual a linguagem iniciou o seu processo de independência em relação à realidade, passando a sobrepô-la. Esta fase, que chega até os dias atuais, é conhecida como ‘o giro linguístico’”.²

Já Fabiana Del Padre Tomé acentua o seguinte acerca da obra de Wittgenstein:

“Com o advento da filosofia da linguagem, cujo marco inicial é a obra de Wittgenstein (*Tractatus logico-philosophicus*), passou-se a considerar a linguagem como algo independente do mundo da experiência e, até mesmo, a ela sobreposta, originando o movimento hoje conhecido como *giro linguístico*. Essa nova corrente filosófica rompeu a tradicional forma de conceber a relação entre linguagem e conhecimento, entendendo que a própria compreensão das coisas dá-se pela preexistência de linguagem, deixando esta de ser concebida como mero instrumento que liga o sujeito ao objeto do conhecimento. A linguagem deixou de ser um meio entre ser cognoscente e realidade, convertendo-se em léxico capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade. Nessa concepção, o conhecimento não aparece como relação entre sujeito e objeto, mas como relação entre linguagens, entre significações”.³

²Moussallem, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2006. p. 2.

³Tomé, Fabiana del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2ª ed. Editora Noeses: São Paulo, 2008.p. 1.

O denominado “giro linguístico”, no qual ser e linguagem tornaram-se realidades dissociadas, inicia um terceira fase na história do pensamento humano, conforme acentua Paulo de Barros Carvalho:

“Em comentário ligeiro, o *Tractatus logico-philosophicus* é marco decisivo da história do pensamento humano. Até Kant, a filosofia do ser; de Kant a Wittgenstein, a filosofia da consciência; e, de Wittgenstein aos nossos dias, a filosofia da linguagem, com advento do ‘giro linguístico’ e de todas as implicações que se abriram para a teoria da comunicação”.⁴

A linguagem, assim, para ser utilizada cientificamente, ou corresponde ao fato do mundo fenomênico, ou se constrói de acordo com as proposições que regulam sua produção:

“Com isso [necessidade de experimentação de uma proposição para considerá-la científica], os neopositivistas lógicos acolhiam duas teses do *Tractatus* de Wittgenstein, quais sejam: a) os enunciados factuais têm sentido apenas e tão-só quando puderem ser verificados empiricamente; e b) existem enunciados não verificados empiricamente, mas que têm sentido e são verdadeiros ou falsos consoante os próprios termos que os compõem. São as tautologias, que nada afirmam a respeito da realidade. A Lógica e a Matemática estudam essa figura, podendo dizer-se que ambas se estruturam como verdadeiros conjuntos de tautologias”.⁵

A cisão entre linguagem e realidade acabou infectando principalmente aqueles ramos de conhecimento que laboram com fatos institucionais/culturais, permeados de linguagem, como é o caso do direito.

Obra posterior de Wittgenstein é “Investigações Filosóficas”, publicada após sua morte, que, segundo o professor Paulo de Barros Carvalho, faz uma revisão teórica do “Tractatus”, com o que concordamos:

“Não estou entre aqueles que tomam o *Investigações Filosóficas* como rejeição cabal do *Tractatus*, vendo nele a autonegação da obra revolucionária do extraordinário pensador. Prefiro conceber os ‘jogos de linguagem’, e tudo mais que está contido na segunda obra, como grande e corajosa revisão daquele impulso inicial que abalou as estruturas filosóficas tradicionais e que foi escrito em condições especialíssimas: nas trincheiras da Primeira Guerra Mundial”.⁶

⁴Carvalho, Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e método. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

p. 25.

⁵*Idem*. p. 29.

⁶*Ibidem*. p. 25-26.

Na obra póstuma, Wittgenstein não se atém a uma linguagem na qual parece que as palavras possuem apenas um único e possível uso, servindo para todos os contextos nos quais é empregada.

As significações passam a ser não um objeto físico (suporte), mas uma outra palavra. O significado da palavra deixa de estar no plano real, e passa a ser o uso que se faz de determinado signo.

Constatando que a significação das palavras depende do uso que se faz delas, Wittgenstein concebeu a teoria dos “jogos de linguagem”, que são “o conjunto da linguagem e das atividades com as quais está interligada”.

A partir dos jogos de linguagem, um conjunto de palavras pode ser agrupado e ordenado de acordo com uso que se faz delas, pois cada utilização possui diversas funções/finalidades.

Para habitar um jogo de linguagem, o homem deve não só saber o significado (uso) da palavra, mas também ter domínio das regras do jogo, como ele é utilizado, tornando limitada a simples apresentação ostensiva de um signo, que não traz embutido em si o seu modo de uso.

A ideia de Wittgenstein é próxima de um movimento mecânico do intelecto, no qual somos “treinados” de maneiras diferentes, para encarar signos idênticos:

“Seja o que for que eu faça está, pois, de acordo com a regra?” –
Permita-me perguntar: o que tem a ver a expressão da regra –
digamos, o indicador de direção – com minhas ações? Que espécie
de ligação existe aí? – Ora, talvez esta: fui treinado para reagir de
uma determinada maneira a este signo e agora reajo assim [...]
Compreender uma linguagem significa dominar uma técnica.”⁷

O nome, na teoria de Wittgenstein, é uma unidade a princípio sem função na linguagem que pode, inclusive, ser utilizada na ausência de seu portador (o que demonstra independência). Àquele nome o sujeito cognoscente atribui uma função/uso e, conseqüentemente, um significado.

⁷Wittgenstein, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. Petrópolis: Editora Vozes, 2005, p. 92.

Por isso nos amoldamos àquilo proposto por Wittgenstein, no sentido de colocar a linguagem não apenas como instrumento de aproximação do sujeito com o objeto, mas como criadora de conhecimento.

Assim, não é o fato ou a coisa em si objeto do conhecimento. Em verdade, o sujeito cognoscente se debruça sobre a linguagem preexistente acerca daquele fato ou coisa.

As coisas só existem se apreendidas por meio de linguagem, com outra linguagem emitida para que seja apreendida pela linguagem de um outro sujeito.

São as interpretações que ditam aquilo que conhecemos: recebemos uma interpretação do mundo e, se a passarmos para frente, já não será mais a interpretação recebida, mas a nossa própria interpretação.

O conhecimento parte, assim, da relação entre a linguagem do ser cognoscente (metalinguagem), a linguagem do objeto (linguagem objeto) e a linguagem do destinatário.

É necessária, então, a formulação linguística para que algo do mundo fenomênico seja criado por meio de uma interpretação.

1.2 A LINGUAGEM DO DIREITO POSITIVO E DA CIÊNCIA DO DIREITO

Nas “Investigações Filosóficas”, Wittgenstein critica a concepção de ciência como instrumento de interferência no objeto:

“Mesmo a substituição da palavra ‘igual’ por ‘idêntico’ (por exemplo) é um expediente típico da filosofia. Como se falássemos de graduações de significação e como se se tratasse apenas de encontrar, com nossas palavras, a nuance correta. E disso se trata ao filosofar, quando nossa tarefa é apresentar, de modo psicologicamente exato, a tentação de empregar um determinado modo de expressão. O que ‘somos tentados a dizer’ em tal caso, naturalmente não é filosofia, mas sim sua matéria-prima. O que um matemático, por exemplo, é tentado a dizer sobre a objetividade e realidade de fatos matemáticos não é uma filosofia da matemática, mas sim alguma coisa de que a filosofia deveria *tratar*.⁸”

A partir dos ensinamentos de Wittgenstein, passou-se a entender que ao homem era permitido criar um mundo diferente daquele dos fenômenos que dele independem. Este outro mundo recebe consistência das suas relações e pensamentos, o denominado mundo da cultura.

O mundo da cultura só é possível dentro das atuações humanas em conjunto. É por meio do relacionamento intersubjetivo que o homem produz, instaura vínculos, se reproduz etc.

Imerso no seio social, o homem leva a efeito condutas que encontram referências imediatas em padrões pré-constituídos pela sociedade, que atua sobre o indivíduo como fator de uniformização do comportamento. São esses padrões que formam o conjunto cultural.

Como definição de cultura, lemos o seguinte em Tárek Moysés Moussallem, se referindo aos ensinamentos de Spranger:

⁸Wittgenstein, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. Petrópolis: Editora Vozes, 2005.p.100.

“SPRANGER define o conceito de cultura como o 'conjunto de produtos com sentido que existem em um determinado tempo para um grupo humano'. Tal definição atrela inexoravelmente dois elementos doravante fundamentais: *cultura e linguagem*”⁹

O autor citou um laço fundamental para o presente estudo: a necessária vinculação de cultura e linguagem, sendo essa a intermediadora das relações culturais.

A linguagem faz a “ponte” entre as pessoas, permitindo a compreensão “do conjunto de sentidos” do sistema cultural para o atuar humano em sociedade.

Entendendo a cultura da forma que aqui abordamos, temos que ela serve ao homem, como contexto no qual irá buscar as formas de expressão e de apreensão, para o sujeito entender, e constantemente construir/reconstruir o que o cerca.

Isso ocorre por meio de atribuição de sentido àqueles signos do mundo físico (que com a linguagem não se confundem), o que só é possível a partir do substrato oferecido pela linguagem.

A partir daí, fica aderido à corrente formada pela cultura e linguagem o elo da realidade. A realidade na qual vive o homem depende irremediavelmente da esfera cultural/linguística que ele habita.

Muito aproximado ao pensamento aqui expresso, o professor Lourival Vilanova traz o seguinte ensinamento:

“Inseparáveis, mas discerníveis, são os seguintes componentes do conhecimento: a) o sujeito cognoscente; b) os atos de percepção e de julgar; c) o objeto do conhecimento (coisa, propriedade, situação objetiva); d) a proposição (onde diversas relações de conceitos formam estruturas).

Esse tecido, assim contínuo e diferenciado em aspectos, oferta margem a diversas investigações. Há investigação *psicológica* do que ocorre no sujeito cognoscente, quer no momento do conhecimento empírico-sensível, quer na fase do conhecimento conceptual. Esse conhecimento através de conceitos requer a linguagem. Mediante a linguagem fixam-se as significações conceptuais e se comunica o conhecimento. O conhecimento ocorre

⁹Roura-Parella, Juan. *Spranger y las ciencias del espíritu*. México D.F.. Ediciones Minerva, 1944 *apud* Moussallem, Tarek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 2.

num universo-de-linguagem e dentro de uma comunidade-do-discurso".¹⁰

O homem que observa algo que ocorre no mundo fenomênico (plano da realidade) deve possuir linguagem acerca daquele acontecimento, caso contrário não será capaz de compreendê-lo. Ao mesmo tempo deve emitir linguagem sobre seu objeto a um interlocutor dotado da mesma capacidade linguística, para que haja o conhecimento.

A linguagem é o meio pelo qual o homem atua, compreende e é compreendido. No mesmo diapasão, Karl Olivecrona:

"Nuestro lenguaje está modelado para servir a nuestros propósitos. En la filosofía moderna se ha señalado frecuentemente que estos propósitos son múltiples. Las palabras son usadas no solo para describir la realidad o informar acerca de hechos; también se las usa para expresar emociones, para provocarlas y para influir em la conducta".¹¹

Cultura, linguagem e realidade, embora ligados por vínculos indissociáveis, não se identificam. Suas existências reciprocamente necessárias não implicam sinonímia.

A existência dos fatos no mundo da cultura depende da linguagem, enquanto os fatos do mundo físico não. A linguagem só atinge o que ocorre no mundo físico quando o homem estabelece algum tipo de contato com eles.

Por conta disso, o professor Tárek Moysés Moussallem atenta para a diferença existente entre o que ocorre no mundo físico (fatos brutos - estudados pelas ciências naturais) e o que ocorre no mundo social (fatos institucionais - estudados pelas ciências culturais), ambos inseridos sob o significante *realidade*.

"Fatos brutos são aqueles existentes de maneira independente da vontade humana. Não são constituídos pela linguagem. A pedra, a água, o fogo e os animais não necessitam de linguagem para existir.

Os fatos institucionais são, assim, chamados por dependerem da convenção humana para existir. Sua existência depende de instituições: dinheiro, teatro, religião, música e direito. Como todo fato cultural, os fatos institucionais são constituídos de linguagem".¹²

¹⁰ Vilanova, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 37-38.

¹¹ Olivecrona, Karl. *Lenguaje Jurídico y Realidad*. 3ª edição. México: Fontamara, 1991, p. 35.

¹² Moussallem, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 8.

Entre os fatos institucionais estão os jogos de linguagem do direito positivo e da Ciência do Direito, dotados de regras e conceitos próprios, nos estritos termos da teoria de Wittgenstein, embora muitas vezes sejam confundidos por questões inerentes à própria linguagem.

Confundidos porque a palavra direito padece de inúmeros problemas em seu conceito e definição, e o mais importante e grave deles é a confusão entre ciência e seu objeto.

À Ciência do Direito cabe discorrer sobre o conjunto de normas que forma o direito positivo. Porém essa é uma análise externa, sem contato com objeto no sentido de interferir em seus conceitos e na sua sistemática.

Sobre o assunto, encaixilha-se perfeitamente o entendimento explanado pelo professor Paulo de Barros Carvalho:

"Por isso, não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. A Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação".¹³

A Ciência do Direito se debruça sobre a linguagem prescritiva do direito positivo - que busca estabelecer condutas - e sobre ela emite enunciados de função descritiva - que buscam emanar conhecimento, conforme afirma o professor Paulo de Barros Carvalho:

"Entre outros traços que separam as duas estruturas de linguagem pode ser salientada a circunstância de que a cada qual corresponde uma lógica específica: ao direito positivo, a lógica deontica (lógica do dever-ser, lógica das normas); à Ciência do Direito, a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica). Em função disso, as valências compatíveis com a linguagem das normas jurídicas são diversas das aplicáveis às proposições científicas. Das primeiras, dizemos que são válidas ou não-válidas; quanto aos enunciados da ciência, usamos os valores verdade ou falsidade. As proposições que o jurista formula sobre o direito positivo podem ser verdadeiras ou falsas. Paralelamente, há diferença importante no campo semântico e também no pragmático, bastando lembrar que as proposições normativas se dirigem para a região material da

¹³Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.p. 1.

conduta, ao passo que as científicas simplesmente descrevem seu objeto, sem nele interferir”.¹⁴

Para que o estudo a ser feito dentro da Ciência do Direito torne-se possível, necessária uma tomada de posição no sentido de delimitar o objeto de estudo, o que chamamos de corte metodológico.

É o que Hans Kelsen buscou, embora muitas vezes incompreendido em sua tarefa:

“Uma teoria do Direito deve, antes de tudo, determinar conceitualmente o seu objeto. Para alcançar uma definição do Direito, é aconselhável primeiramente partir do uso da linguagem, quer dizer, determinar o significado que tem a palavra *Recht* (Direito) na língua alemã e as suas equivalentes nas outras línguas (*law, droit, diritto etc.*)”.¹⁵

O estudioso deve apresentar seu objeto ao interlocutor, de maneira clara e precisa, pois, como visto, o objeto se tornará impassível de contestação. Tal recorte passa a ser a premissa dogmática do esforço intelectual.

A apresentação do objeto se dá por via do conceito, forma de expressão do corte metodológico, pois estabelece a significação de algo. É a fixação da ideia.

O trabalho por meio de conceitos é inerente à atividade intelectual do homem, como forma de imprimir praticidade ao estudo sobre o qual se debruça, bem como para trazer ao pensamento as impressões que seu meio guarda sobre o objeto estudado.

Acerca da importância da utilização dos conceitos, calha trazer o escólio de Hermes Lima:

“O fato próprio do pensamento está, pois, no conceito que, partindo da impressão sensível, tende a concluir-se na idéia. É sob a forma conceitual que herdamos a experiência do passado; sob a forma conceitual se conduz nosso pensamento, de tal maneira que ‘a conceituação, e mesmo a conceituação formalizada e expressa em linguagem, representa a maior parte da nossa vida mental’. Não seríamos seres racionais, se fôssemos apenas capazes de impressões sensíveis. É no plano da conceituação que concebemos, isto é, pensamos o universo, que nos tornamos, em suma, racionais”.¹⁶

¹⁴Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p 3-4.

¹⁵Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 33.

¹⁶Lima, Hermes. Introdução a Ciência do Direito. 30ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1993. p. 11

Em caráter diverso, embora muitas vezes identificada ao conceito, temos a definição. No sentir de Hart, “A definição, como a palavra sugere, é primariamente uma questão de traçado de linhas ou de distinção entre uma espécie de coisa e outra, as quais a linguagem delimita por palavras distintas”.¹⁷

Sendo imprescindível a delimitação de um ponto de partida, passamos a discorrer acerca do conceito de direito positivo aqui considerado. Será esse o nosso corte metodológico, nossa premissa dogmática.

Hans Kelsen define o direito positivo da seguinte maneira:

“(…) el derecho ... es una ordenación normativa del comportamiento humano; lo que significa: es un sistema de normas que regulan el comportamiento humano. Con la palabra 'norma' se alude a que algo deba ser o producirse, especialmente, a que un hombre *deba* comportarse de determinada manera”.¹⁸

Já o professor José López Hernández responde no transcrito abaixo à pergunta “o que é direito?”:

“A la primera pregunta [¿Qué es el derecho en general y qué es el derecho (español, francés, etc.) en particular?], en sus dos apartados, se responde apartadamente diciendo que el derecho es un conjunto finito de normas, establecidas e aplicables en una sociedad determinada, constituida normalmente bajo un Estado o grupo de Estados, de onde toma su calificativo esencial (derecho 'español', 'francés', 'comunitário europeo' ...), y dentro de unos límites temporales que determinan la validez, la vigencia y la aplicabilidad de esse derecho. Por tanto, derecho es un nombre genérico que designa diferentes conjuntos, caracterizados todos ellos por poseer unos rasgos comunes (son conjuntos de normas) y también un rasgo diferencial (cada conjunto es el derecho de un Estado concreto).¹⁹

Os doutrinadores acima mencionados têm uma concepção sistemática do direito, pois o veem como conjunto de normas, e não apenas a partir da norma jurídica isoladamente considerada.

Tomando uma posição coerente com os ensinamentos dos autores estudados para elaboração do presente trabalho, e com a intrínseca sistematicidade do direito,

¹⁷ Hart, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. 3ª edição. Lisboa: Espaço 2 Gráfico, 2001. p. 18.

¹⁸ Kelsen, Hans. *Teoría Pura Del Derecho*. México: Porrúa, 1983. p. 18-19.

¹⁹ Hernández, José Lopez. "Las Normas Jurídicas como actos ilocutivos: concepto y classes", 2005, disponível na internet via WWW. URL <www.uv.es/CEFD/11/lopez_henan.pdf>. Última atualização em 12 de janeiro de 2008. p. 7.

adotamos como conceito de direito positivo o proposto por Paulo de Barros: “(...) o *direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país*”²⁰, adicionando, porém, o critério do tempo na definição.

Assim, nos filiamos à tese de que o direito positivo é um sistema normativo, formado por unidades (as normas) que buscam determinar o comportamento humano em determinado país e em determinado tempo, e por isso recebem a qualidade de prescritivas.

Uma vez adotado o conceito, podemos considerar que o esforço intelectual do presente estudo já encontra fundação sólida para discorrer sobre o tema para o qual se propõe.

1.3 DO ENUNCIADO À NORMA

Dito que o direito positivo é o conjunto de normas jurídicas, passa a ser necessário conceituar essas unidades, tornando imprescindível adotar certas premissas, que são os conceitos de enunciado, enunciação, enunciado-enunciado, enunciação-enunciada e veículo introdutor de normas, nos termos talhados por Tárek Moisés Moussallem em sua obra.²¹

Seja da observância de fatos brutos, ou dos fatos institucionais, o conhecimento da realidade será transmitido por enunciados. Em adição, os enunciados estão presentes também nos fatos institucionais como suas unidades constitutivas.

Sobre os enunciados, traçamos o entendimento de Norberto Bobbio, por nós adotado:

²⁰Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2.

²¹Moussallem, Tárek Moyses. Fontes do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2006.

“Por enunciado entendemos a forma gramatical e linguística pela qual um determinado significado é expresso, por isso a mesma proposição pode ter enunciados diversos, e o mesmo enunciado pode exprimir proposições diversas”.²²

Nessa definição, podemos ver que os enunciados são a forma mais bruta de linguagem, aquela que ainda não passou por qualquer atividade cognoscitiva de atribuição de sentido e entendimento após sua criação, presente num suporte físico.

Quando são a base física do direito positivo, os enunciados são adjetivados de jurídicos e possuem uma função prescritiva, embora sua forma nem sempre o seja.

A atividade intelectual faz com que o sujeito cognoscente passe da linguagem objetivada nos enunciados para aquela criada em sua consciência/subjetividade, nos termos de Tácio Lacerda Gama:

“Quando deixamos a objetividade dos textos e passamos à subjetividade do intérprete que elabora a mensagem, deixamos o plano dos enunciados e passamos a operar com proposições. Se os enunciados eram jurídicos, as proposições formuladas a partir deles serão prescritivas de condutas. Numa definição: as proposições prescritivas são o sentido construído a partir dos enunciados prescritivos”.²³

Nos fatos institucionais, o sujeito tem contato com uma primeira linguagem, e suas impressões serão expressas por uma outra linguagem, que se referirá à primeira.

Um enunciado é produzido por meio de enunciação, atividade eminentemente humana. É acontecimento do plano do ser, fora do campo linguístico jurídico, impassível de reprodução pelo sujeito cognoscente em sua inteireza, por estar no passado.

Dessa forma, só podemos acessar a enunciação por meio dos resquícios que a atividade deixa no mundo. Tais resquícios são também linguagem, única maneira existente para acesso às coisas passadas.

Esses resquícios de linguagem são denominados enunciações-enunciadas, e trazem ao conhecimento do sujeito cognoscente os seguintes vetores provenientes da enunciação: “(1) o órgão competente (actante); (2) o espaço, (3) o tempo e (4) o

²²Bobbio, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. 4ª edição. Bauru: Edipro, 2008. p. 73.

²³Gama, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009. p. 53.

procedimento (forma) previsto pelo ordenamento jurídico para a produção de suas unidades”²⁴

Então, a enunciação-enunciada também é um enunciado. Para diferenciar as marcas da atividade humana (enunciação-enunciada), do resultado principal e buscado pela atividade de enunciação, chamamos este produto de enunciado-enunciado (carente dos vetores subjetivos, de tempo e de espaço).

Como base física que são, à enunciação-enunciada e ao enunciado-enunciado são atribuídos sentidos para criação de proposições, nos termos do que disse o professor Tácio Lacerda Gama acima (interpretação da base física, conforme se discorrerá a seguir).

Da atribuição de sentido aos signos representados pelas enunciações-enunciadas e pelos enunciados-enunciados, nascem as normas jurídicas, significações (proposições) daqueles signos.

A atribuição de sentido aos enunciados-enunciados desborda na criação das normas propriamente ditas, que interferem diretamente no comportamento humano.

Essas normas serão inseridas no sistema pelos veículos introdutórios, que são normas jurídicas nascidas da atribuição de sentido às enunciações-enunciadas.

O veículo introdutor de normas, muitas vezes, é confundido com o documento que carrega os enunciados jurídico-prescritivos (lei, Constituição, códigos, contratos etc.).

Mas, em verdade, os veículos introdutórios de normas não são base física, mas normas, que dizem como foram criadas as outras normas, ou seja, servem de fundamento de validade, de teor proposicional, enquanto as bases físicas são realidades brutas, impressos de papel.

A concatenação de veículos introdutórios dá ao direito um caráter hierárquico, no qual uma norma possui outra como seu fundamento de validade.

²⁴Moussallem, Tárék Moysés. Fontes do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2006, p. 63.

Como o direito cria seu próprio contexto, uma norma que adentrou tal realidade existe linguisticamente, só poderá ser expulsa do ordenamento por meio de outra norma jurídica.

Assim, caso não haja uma norma jurídica que diga que a outra norma foi criada em desrespeito ao seu fundamento de validade, pressupõe-se válida a segunda norma.

1.4 A ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA E AS ESPÉCIES DE NORMAS

Acima foi dito que as normas jurídicas nascem da atribuição de sentido aos enunciados jurídicos, sendo esses enunciados-enunciados ou enunciações-enunciadas.

Após a atividade de enunciação, mas antes da colocação de seu produto (enunciado-enunciado) numa nova base física (enunciação-enunciada), surge na mente do intérprete a norma jurídica, proposição prescritiva.

Essa proposição é formada por duas categorias: o antecedente (hipótese/descritor), e o conseqüente normativo (prescritor), ligados por um modal deôntico neutro, implicacional, que expressa um dever-ser.

É esse o mínimo deôntico que impõe condutas aos sujeitos de direito com uma estrutura hipotético-condicional representada por "Se A, então deve ser B", elaborada por Kelsen.

A hipótese traz critérios que levam o intérprete a contemplar determinado evento importante para o mundo do direito positivo.

Por sua vez, o conseqüente normativo prescreve determinada conduta a ser realizada, caso seja trazido para o mundo do direito o fato previsto na hipótese de incidência.

Quando o antecedente normativo apresenta ao jurista determinado acontecimento futuro, de possível ocorrência, ainda não observado no trato social, diz-se que a norma jurídica é abstrata, por recolher caracteres de eventos ainda não aferidos pragmaticamente (conjunto de acontecimentos não verificados no plano social).

Ser possível é *conditio sine qua non* para o antecedente abstrato, uma vez que seria inútil uma hipótese selecionar categorias para identificação de um evento de impossível ocorrência.

Porém, o antecedente pode estampar determinado acontecimento já ocorrido, com caracteres de tempo e espaço determinados (perdendo a razão de ser chamado de hipótese), verificado no campo da experiência e vertido em linguagem competente, por ato de agente inserido no jogo de linguagem jurídico. Nesse caso tem-se uma norma jurídica concreta (por ex: "João matou José").

Opera-se a criação da realidade jurídica pela linguagem do direito: o evento, quando vertido em linguagem competente, dá lugar ao fato jurídico, antes inexistente para o sistema jurídico.

Nesse ponto a linguagem opera como constituidora da realidade, uma vez que o evento, por si apenas, não existia no mundo do direito. Só passou a existir quando vertido em linguagem prevista pelo ordenamento jurídico, de acordo com o jogo de linguagem (na acepção de Wittgenstein) do direito positivo.

Em outros rodeios, o acontecimento do mundo fenomênico não ocorreu para o direito, a não ser que venha a ser identificado por um ator do jogo de linguagem jurídico que faça verter a concatenação de acontecimentos em linguagem competente.

Essa versão se dá por meio do ato de aplicação do direito, atividade eminentemente humana conduzida por normas jurídicas que dizem como deve ser a produção normativa.

Porém, aderimos a esse caminho percorrido pelo aplicador, entre o evento e o fato jurídico, o conceito de fato, que é o conteúdo das provas.

Isso se dá porque o aplicador não terá acesso ao evento em si, acontecimento do plano real já no passado, mas aos resquícios linguísticos que o acontecimento deixou no mundo, e que podem ser apreendidos pelo agente competente. Tais resquícios são estruturas eminentemente linguísticas, como o fato jurídico.

Por estarem entre o evento e o fato jurídico, os fatos guardam características de ambos: não estão no mundo do direito, como os eventos; são formados exclusivamente por linguagem, como os fatos jurídicos.

Feito o parêntese, voltamos nosso foco para o antecedente, pois a partir dele classificamos as normas em abstratas e concretas: abstratas se o evento caracterizado na hipótese ainda não foi observado e vertido em linguagem competente; concretas se o evento caracterizado numa hipótese foi observado e descrito em linguagem competente.

Em arremate acontece aquilo que é resumido pelo professor Tácio Lacerda Gama:

“Veamos, em ordem, o que acabamos de expor: *i)* o sujeito competente prescreve uma hipótese normativa; *ii)* a hipótese veicula uma escolha por certas características de um acontecimento futuro e incerto; *iii)* esse acontecimento sucede no mundo social; *iv)* ingressa no mundo jurídico não aquilo que ocorre no meio social (evento), mas a tradução de elementos deste fato social para a linguagem prescritiva das normas (fato jurídico), conforme a escolha programada normativamente pela hipótese”²⁵

A esse fato jurídico é ligado, por meio de um functor deôntico neutro, implicacional, um conseqüente, veiculador de uma relação jurídica.

No conseqüente encontra-se a dinamização da função linguística do direito, a operacionalização da função prescritiva do jogo de linguagem jurídico, uma vez que será a tese a prescritora de condutas, determinando o comportamento humano.

Isso se dá porque o prescritor vinculará ao menos dois sujeitos por um functor deôntico modalizado em permitido, proibido ou obrigatório, que prescrevem o

²⁵ Gama, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009. P. 56.

comportamento a ser seguido pelos sujeitos envolvidos. O comportamento está diretamente ligado à prestação que se espera.

Os dois sujeitos são orbitados por um objeto, pelo dever jurídico de um sujeito (passivo) e por um direito subjetivo do sujeito (ativo) presente no polo antagônico. A essa estrutura formada por sujeitos, functor modalizado, direito, dever e objeto chamamos relação jurídica.

A relação jurídica é resumida por Paulo de Barros Carvalho por meio das seguintes palavras:

“Para a Teoria Geral do Direito, ‘relação jurídica’ é definida como o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominado sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação. Para que se instaure um fato relacional, vale dizer, para que configure o enunciado pelo qual se irrompe a relação jurídica, são necessários dois elementos: o subjetivo e o prestacional. No primeiro, subjetivo, encontramos os sujeitos de direito postos em relação: um, no tópico de sujeito ativo, investido do direito subjetivo de exigir certa prestação; outro, na posição passiva, cometido do dever subjetivo de cumprir a conduta que corresponda à exigência do sujeito pretensor. Ambos, porém, necessariamente sujeitos de direito. Nada altera tratar-se de pessoa física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, nacional ou estrangeira”²⁶

É a partir do conseqüente que classificamos as normas em gerais ou individuais: se o conseqüente não individualiza o destinatário da norma, ela será geral; caso contrário, com o sujeito destinatário da norma delimitado, tem-se norma jurídica individual.

Colocadas as noções de antecedente e conseqüente, acessamos quatro classificações de norma jurídica: abstratas ou concretas (pelo critério do antecedente), gerais e individuais (pelo critério da determinação dos sujeitos presentes no conseqüente).

Como os critérios de classificação são diferentes, eles podem ser combinados, criando quatro tipos de normas: normas abstratas e gerais, abstratas e individuais, concretas e gerais, concretas e individuais.

²⁶Carvalho, Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e método. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 134.

Por ser um trabalho científico, nos licenciamos para expor o caminho intelectual que o agente competente percorre, a partir de uma norma abstrata e geral, para chegar a uma norma concreta e individual.

Apesar do recorte feito acima, é de se afirmar que o veículo introdutor de normas jurídicas é norma concreta (tem como fato jurídico a descrição da enunciação) e geral (pois determina a obrigação de a comunidade respeitar o direito positivo).

Com essas premissas, pode-se dizer que é o caminho da positivação e aplicação que leva o direito no sentido da criação de sua realidade linguística, o que ocorre pela interpretação, sempre com base em normas de direito positivo.

1.5 SOBRE A INTERPRETAÇÃO

1.5.1 A INTERPRETAÇÃO E A CRIAÇÃO DE NORMAS

Antes de falar da positivação em si, necessário discorrer sobre categoria fundamental para a criação de normas, que é a interpretação.

Vários são os substratos sobre os quais a interpretação pode incidir, mas o que nos importa aqui é o substrato constituído pelos enunciados prescritivos que formam a base do direito positivo, tão dotados de imprecisões e alimentadores de inúmeras dúvidas.

Por muito tempo, os textos legais foram tidos como impassíveis de interpretação. Acreditava-se que a determinação proveniente do legislador era perfeita, e insuscetível de qualquer atividade intelectual a lhe aclarar ou atribuir sentido.

Nesse tempo vigorava o brocardo romano *in claris cessat interpretatio*, que por muito tempo determinou a atividade daqueles a quem competia aplicar o direito. Porém, esse entendimento foi deixado para trás a partir do momento que a atenção se voltou para o fato de a linguagem, quando emanada, se dissociar completamente da ideia primeira de quem a expressou.

É o afastamento existente entre linguagem e realidade, tão mencionado acima, que, embora guardem alguma relação de dependência, não podem se identificar.

Em outro sentir, as palavras do saudoso professor Carlos Maximiliano:

“A palavra é um mal veículo do pensamento, por isso, embora de aparência translúcida a forma, não revela todo o conteúdo da lei, resta sempre margem para conceitos e dúvidas, a própria letra nem sempre indica se deve ser entendida à risca, ou aplicada extensivamente; enfim, até mesmo a clareza exterior ilude, sob um só invólucro verbal se conchega e escondem várias idéias [*sic*], valores mais amplos e profundos do que os resultantes da simples apreciação literal do texto”.²⁷

O professor Carlos Maximiliano, ao mesmo tempo que expressa ser a linguagem um mal veículo para o pensamento, segue as concepções de seu tempo, ao expor em sua obra que a interpretação serve tão somente para aclarar aquilo que o sujeito emissor buscou dizer.

Então, para ele, a interpretação seria a forma utilizada pelo juiz para deixar o dispositivo legislativo indene de dúvidas:

“*Interpretar* é explicar, esclarecer, dar o significado do vocábulo, atitude ou gesto, reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém”²⁸ (Itálico no original).

²⁷ Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 29.

²⁸ Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 7.

Balizada pelos entendimentos de pensadores que comungam com o professor Carlos Maximiliano, a doutrina criou diversos métodos de interpretação: o literal, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático (listagem feita por Paulo de Barros Carvalho²⁹).

Porém, com a vênua daqueles que se posicionam no mesmo sentido das explanações acima, cremos não ser a divisão em métodos de interpretação o entendimento mais condizente com o atual estágio de evolução científica do direito.

Isso porque todos esses métodos objetivam dar apenas uma solução para a interpretação dos enunciados prescritivos, qual seja, aquela mais condizente com os postulados empregados ao método utilizado sem, muitas vezes, considerar o conjunto de normas que formam o direito positivo.

Essa separação de métodos de interpretação foi firmemente atacada por Hans Kelsen, que aduziu o seguinte:

“Que os habituais meios de interpretação do *argumentandum a contrario* e da analogia são completamente destituídos de valor resulta já superabundantemente do fato de que os dois conduzem a resultados opostos e não há qualquer critério que permita saber quando deva ser empregado um e quando deva ser utilizado o outro. Também o princípio da chamada apreciação dos interesses é tão-só uma formulação, e não qualquer solução, do problema que aqui nos ocupa. Não fornece a medida ou critério objetivo segundo o qual os interesses contrapostos possam ser entre si comparados e de acordo com o qual possam ser dirimidos os conflitos de interesses. Especialmente, tal critério não pode ser retirado da norma interpretanda, da lei que a contém ou da ordem jurídica global, como pretende a teoria chamada da ponderação dos interesses. Com efeito, a necessidade de uma interpretação resulta justamente do fato de a norma aplicar ou o sistema das normas deixarem várias possibilidades em aberto, ou seja, não conterem ainda qualquer decisão sobre a questão de saber qual dos interesses em jogo é o de maior valor, mas deixarem antes esta decisão, a determinação da posição relativa dos interesses, a um ato de produção normativa que ainda vai ser posto – à sentença judicial, por exemplo”.³⁰ (Itálico no original).

Porém, em dissonância ao exposto por Kelsen, encontramos coerente ensinamento nas lições do professor Paulo de Barros Carvalho, que acredita numa interpretação

²⁹ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18 ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 98.

³⁰ Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 392.

do direito positivo condizente com a forma como ela se apresenta, qual seja, como um sistema de linguagem.³¹

Dessa maneira, o autor professa que a interpretação do direito positivo deve se dar a partir dos planos fundamentais da linguagem: a sintaxe, a semântica e a pragmática.

Em seus ensinamentos, o ilustre professor de São Paulo diz que “interpretar o discurso prescritivo do direito é percorrer esses três planos, compondo a significação adequada do produto legislado”.³²

Partindo dessas premissas, o professor conclui que existe um método de interpretação por excelência, que é o sistemático, pois percorre todos aqueles planos da linguagem. Os outros ditos métodos são parciais, abrangendo um ou, no máximo, dois planos da linguagem.

Com a interpretação sistemática fica afastada a concepção tradicional de interpretação como atividade disposta a declarar o que está contido no texto jurídico, no qual se passa apenas pelo plano da semântica (tese esposada por Carlos Maximiliano e outros expoentes da hermenêutica tida como clássica).

Afastada a ideia de interpretação da hermenêutica tradicional, emerge a concepção mais moderna, tendente a encarar a interpretação como atividade construidora de sentido, conforme adiante se verá.

³¹ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18 ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 99.

³² *Idem*, p. 101.

1.5.2 O CARÁTER CONSTRUTIVO DA INTERPRETAÇÃO

A atribuição de sentido deve ocorrer de acordo com o jogo de linguagem ao qual é submetido determinado enunciado, criando uma realidade própria àquele jogo a partir da linguagem.

Os enunciados jurídicos, independentemente da estrutura que apresentem, possuem o caráter prescritivo, e são a forma bruta da linguagem do direito positivo, pois não passaram por nenhum momento de atribuição de sentido às palavras que os formam.

Da interação entre os enunciados jurídicos são retiradas proposições dotadas de significação, formando as normas jurídicas.

A moderna interpretação se aproxima mais de uma atividade construtiva que de uma atividade meramente declaratória do sentido. Sobre o assunto, se posiciona Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha:

"Normas somente são quando desveladas em um contexto fático pelo operar hermenêutico de quem a compreende. Portanto não há essencialmente um sentido imanente que deve ser buscado, senão um uso concretizado pelos sujeitos que se inserem em um contexto interativo e dialético. Não há uma intenção a ser reconstruída, tampouco um plexo de sentidos inicialmente dado. Não há reconstrução do sentido do texto, mas construção contextual da norma pelo intérprete".³³

Porém, essa construção de sentido não pode ser considerada para todos aqueles que se debruçam sobre os textos dos enunciados jurídicos. Apenas quem habita o jogo de linguagem do direito positivo pode criar a realidade jurídica, que são as normas.

Para construir a norma jurídica, Carlos Maximiliano já havia se esforçado no sentido de detalhar um roteiro pelo qual fossem entendidas as unidades textuais

³³Cunha, Ricarlos Almagro Vitoriano. *Revisa Dialética de Direito Tributário número 147: Leis Interpretativas e o Prazo para Repetição do Indébito Tributário* São Paulo: Dialética, 2007. p. 117.

componentes do direito positivo³⁴. Tal roteiro começaria por um (i) esforço crítico (crítica), no qual o jurista tomaria o texto jurídico em relação à Constituição para evitar esforços intelectuais desnecessários diante de um dispositivo desrespeitoso ao texto magno.

Ato seguinte, o jurista se ocuparia da (ii) interpretação, momento no qual se “descobre” o sentido do texto, seguido pelo (iii) suprimento de lacunas (integração), que ocorre por meio da utilização da analogia e dos princípios gerais do direito. Por fim, o sujeito que labora com o direito faria o (iv) exame das possíveis ab-rogações e derrogações dos preceitos.

Porém, como dito adrede, a concepção de interpretação do professor Maximiliano não se coaduna com o entendimento de que a interpretação é uma atividade que construa o sentido do enunciado.

Tomado o roteiro acima exposto, à luz do nosso entendimento sobre a interpretação, vemos que as etapas da (i) crítica, da (ii) integração e da (iv) análise das ab-rogações e derrogações cabem todas dentro da (ii) interpretação, pois são essenciais para construção da norma como estrutura de sentido proveniente de um enunciado jurídico.

Noutro sentir, a interpretação como atividade construidora de sentido, deve recorrer aos enunciados da Constituição (atividade da crítica) e de outros repositórios, para fazer nascer a norma (atividade da integração e da busca pelas ab-rogações e derrogações).

Firmes que estamos no posicionamento de que a interpretação deve atribuir sentido aos enunciados jurídicos, e não descobrir, o melhor percurso a ser seguido para a interpretação do direito positivo é aquele dado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, caminho que ele chama de “trajetória da interpretação”³⁵.

O autor resume da seguinte maneira a sua “trajetória da interpretação”:

³⁴ Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 7.

³⁵ Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 112.

"O procedimento de quem se põe diante do direito com pretensões cognoscíveis há de ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a *literalidade textual*, com o *plano dos significantes* ou com o chamado *plano da expressão*, como algo *objetivado*, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio. Se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos – o das formulações literais; o de suas significações enquanto enunciados prescritivos; o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante agrupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação); e o das estruturas superiores constituídas por vínculos de coordenação e de subordinação que apresentam o sistema como um todo unitário – e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem, não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, *na trajetória da interpretação*".³⁶ (Itálico no original).

Esses quatro planos que funcionam como instrumentos de manifestação do direito ganham denominação específica nas lições de Paulo de Barros. O plano da literalidade é chamado de S1, o plano das significações é o S2, o das normas jurídicas é o S3 e o plano S4 é formado pelas estruturas normativas.

Sobre o sistema S1, discorre Paulo de Barros Carvalho:

"O texto jurídico prescritivo, na sua proporção mais angusta de significado, pode indicar (quando escrito) o conjunto das letras, palavras, frases, períodos e parágrafos, graficamente manifestados nos documentos produzidos pelos órgãos de criação do direito. Texto, aqui, é sinônimo de *corpus*, espaço que limita o âmbito dos suportes materiais utilizados na mensagem comunicacional. É a parcela do código comum empregado no fato da comunicação; é o plano de expressão ou plano dos significantes, base empírica e objetivada em documentos concretos, postos intersubjetivamente entre os integrantes da comunidade do discurso. Emitido em determinado idioma, há de seguir as regras de formação e transformação, preceitos morfológicos e sintáticos ditados pela

³⁶Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 112.

gramática da língua, que estarão presentes em todos os instantes do seu desenvolvimento”³⁷.

Assim, S1 é o dado que se apresenta ao sujeito cognoscente como fator do mundo físico. É o pressuposto para toda atribuição de sentido, pois é onde se encontram as palavras, em suas concatenações.

Em S1 estão os enunciados, na forma de enunciados-enunciados e enunciações-enunciadas.

Do suporte físico determinado, o intérprete buscará o sentido daquela estrutura linguística que já adjetivamos de bruta. Para Paulo de Barros, esse segundo passo serve para atribuir ao enunciado o seu sentido, fazendo surgir a proposição referente àquele substrato literal.

Esse plano é chamado subsistema S2:

“Eis o momento do ingresso no plano do conteúdo. Tendo o intérprete isolado a base física do texto que pretende compreender, estabelecendo, por esse modo, o primeiro contacto com o sistema objetivado das literalidades, avança agora disposto a atribuir valores unitários aos vários signos que encontrou justapostos, selecionando significações e compondo segmentos portadores de sentido. Claro está que os enunciados haverão de ser compreendidos isoladamente, no primeiro impeto, para depois serem confrontados com outros enunciados, de superior e do mesmo *status*, buscando o exegeta sua integração na totalidade do conjunto”³⁸

Embora em S2 sejam construídas proposições, elas ainda não possuem cunho normativo, pois são significações decorrentes de ação cognitiva incidente sobre um enunciado apenas, sem a necessária confrontação com outras proposições vindas da atribuição de sentido a outros enunciados, para construção da norma jurídica.

Essa confrontação é chamada por Paulo de Barros Carvalho de “*contextualização*”³⁹, que ocorre no subsistema S3. Só com a inserção do sujeito cognoscente no todo do direito positivo é que poderá ser criada a norma na maneira como proposta: uma estrutura completa de sentido, tendente a regular condutas.

³⁷ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 115.

³⁸ *Idem*. p. 119.

³⁹ *Ibidem*. p. 123.

É nesse momento (S3) que podemos perceber a unicidade do direito, dividido em ramos apenas para o estudo didático. O intérprete fará uma excursão por todo o ordenamento, pinçando os significados necessários para a construção da proposição final, a norma jurídica, agora sim pronta para influir no comportamento daqueles a ela sujeitos.

Após o nascimento das normas no plano S3, Paulo de Barros Carvalho vê como necessária, ainda, a organização das normas surgidas, como ocorre na passagem das proposições de S2 para a criação das normas em S3.

“Da mesma maneira que o subdomínio S3 é formado pela articulação de sentidos de enunciados, recolhidos no plano S2, o nível S4 de elaboração é estrato mais elevado, que organiza as normas numa estrutura escalonada, presentes laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas.”⁴⁰

Essa organização é o que o professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo chama de subsistema S4. É o subsistema no qual finda a interpretação, por ter encontrado a proposição normativa, inserida no contexto do sistema jurídico.

Após a passagem por todos esses subsistemas, o intérprete, ao marcar fisicamente seu trabalho de cognição, formará novo S1 (se for sujeito a quem o sistema jurídico atribuiu competência para tanto):

“Cumpridas todas essas diligências [a passagem pelos planos S1, S2 e S3], poderá o intérprete dizer que construiu a norma jurídica, empreendimento intelectual e emocional que não lhe custou pouca energia. Sendo ele órgão do sistema, terá agora de formalizá-la em linguagem competente, surgindo mais elementos objetivados no plano S1. Caso não seja, terá igualmente de exará-la em linguagem própria, o que importa reconhecer que, do subsistema S3, voltará ao subconjunto S1, nele consignando a marca física de sua construção exegética.”⁴¹

Nessa trilha doutrinária seguida, podemos ver que seria muito simplório dizer que a interpretação deva buscar declarar o que se encontra pré-concebido num enunciado. A interpretação tem um papel maior, de atribuição de sentido.

⁴⁰ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 126.

⁴¹ *idem*. p. 53.

Além disso, é de se ver que a *trajetória da interpretação* nada mais é que uma atividade de enunciação, na qual se parte de um enunciado, rumo à criação de um outro enunciado, passando pela formação da norma proposicionalmente concebida.

É um ciclo que se fecha de acordo com a teoria do conhecimento. A criação da norma, apenas, é inútil, pois permanece no campo do intelecto, por ser uma proposição.

Quando da proposição cria-se um enunciado é que se possibilita aos destinatários da norma acessá-la por meio de linguagem, colocando-a sob o crivo de novas interpretações.

1.6 O PROCESSO E A ENUNCIÇÃO

Todas as linhas apresentadas acerca da interpretação serviram para delinear como, intelectualmente, ocorre a atribuição de sentido a um enunciado, para se chegar à norma jurídica. Em direito positivo, esse percurso ocorre dentro do que chamamos de processo.

Ocorre que a palavra processo experimenta um sem número de acepções.

O tema é de tal relevo que chamou a atenção de Pietro Calamandrei, que invocou até mesmo acepções que se encontram fora do âmbito jurídico, quando fala de processo cirúrgico, químico etc.

“A palavra ‘processo’ tem, também fora do campo jurídico, um significado comum que, derivado do verbo ‘proceder’, indica em geral a continuação de uma série de operações variadas vinculadas pela unidade do fim: se fala em processo cirúrgico, de processo – Processo em sentido judicial – químico, e assim sucessivamente. Para os juristas, processo é a série de atividades que devem se levar a cabo para chegar a obter a *providência jurisdicional*: com

significado muito afim, já que não é sinônimo, ao de 'procedura' e ao de 'procedimento'".⁴²

Por meio de nota de rodapé o professor traz as acepções para o mundo do direito e aponta recorrente acepção de processo como procedimento:

"'Processo', e 'Procedimento', mesmo sendo empregado na linguagem comum como sinônimos, têm significado técnico diferente, enquanto o 'Procedimento' indica mais propriamente o aspecto exterior do fenômeno processual (no curso do mesmo *processo* pode, em distintas fases, mudar o *procedimento*): ver, por exemplo, também no novo Código, o título do livro II, 'Do *processo* de cognição', seguido imediatamente do título I 'Do *procedimento perante* o tribunal'. A palavra 'procedura' não agrada aos juristas como galicismo: mas também nos títulos do novo Código (que de uma maneira mais italiana deveria se chamar *Código de processo civil*, ou *Código processual civil*) a mesma tem-se mantido por estar em uso há muito tempo".⁴³

Na trilha dos que entendem que processo é procedimento está o professor José Frederico Marques, ao dizer que o processo é um conjunto de atos dotados de uma finalidade: dar a cada um o que é seu.

"O processo civil, sendo um conjunto de atos praticados pelos órgãos judiciários e pelos sujeitos de um conflito litigioso de interesses, para que o Estado, no exercício da jurisdição ordinária, componha uma lide não-penal e dê a cada um o que é seu, abrange, em seu conteúdo, não só o instituto dos atos processuais como também o da jurisdição e o da ação. Processo é ação, mais jurisdição e atos processuais".⁴⁴

Alexandre Câmara não se afasta muito, entendendo o processo "[...] como o procedimento, realizado em contraditório, animado pela relação jurídica processual"⁴⁵, depois de dizer que o processo "é meramente um meio de que se vale o Estado para exercer a função jurisdicional"⁴⁶ ou "mero instrumento posto pelo sistema a serviço da jurisdição"⁴⁷.

⁴²Calamandrei, Pietro. Direito Processual Civil – Volume I. Campinas: Bookseller, 1999. p. 254.

⁴³*Idem*.p. 254.

⁴⁴Marques, José Frederico. Instituições de Direito Processual Civil – Vol. I. Campinas: Millennium, 1999.p. 42.

⁴⁵Câmara, Alexandre de Freitas. Lições de Direito Processual Civil – Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Jurs, 2005.p. 145.

⁴⁶*Idem*.p.6.

⁴⁷*Ibidem*.p. 7.

Porém, é de se ver que em Alexandre de Freitas Câmara o processo não é simplesmente um procedimento, uma vez que são adicionados a esse conceito os de contraditório e de relação jurídica.

A soma de fatores que vão além do procedimento é utilizada também por Ada Pellegrini Grinover, Antônio Carlos de Araújo Cintra e Cândido Rangel Dinamarco:

“Caracterizada a insatisfação de alguma pessoa em razão de uma pretensão que não pôde ser, ou de qualquer modo não foi, satisfeita, o Estado poderá ser chamado a desempenhar a sua função jurisdicional; e ele o fará em cooperação com ambas as partes envolvidas no conflito ou com uma só delas (o demandado pode ficar revel), segundo um método de trabalho estabelecido em normas adequadas. A essa soma de atividades em cooperação e à soma de poderes, faculdades, deveres, ônus e sujeições que impulsionam essa atividade dá-se o nome de *processo*”.⁴⁸

Hans Kelsen, por sua vez, ao mencionar a diferença entre direito material e direito formal, anota o seguinte:

“[...] as normas gerais e abstratas a serem aplicadas pelos órgãos jurisdicionais e administrativos têm uma dupla função: 1 – a determinação destes órgãos e do processo a observar por eles; 2 – a determinação do conteúdo das normas individuais a produzir neste processo judicial ou administrativo [...] a estas duas funções correspondem as duas categorias de normas jurídicas que se costumam distinguir: normas de Direito formal e normas de Direito material. Como Direito formal designam-se as normas gerais através das quais são regulados a organização e o processo das autoridades judiciais e administrativas, os chamados processo civil e penal e o processo administrativo. Por Direito material entendem-se as normas gerais que determinam o conteúdo dos atos judiciais e administrativos e que são em geral designadas como Direito civil, Direito penal e Direito administrativo muito embora as normas que regulam o processo dos tribunais e das autoridades administrativas não sejam menos Direito civil, penal e administrativo”.⁴⁹

Já Tárek Moysés Moussallem fala de processo quando menciona a vaguidade do termo “aplicação”, debulhado pelo professor capixaba em “aplicação-processo” e “aplicação-produto”.

“Aqui, alertamos para o caráter flexilóquo da palavra ‘aplicação’ inerente à dualidade processo/produto. Uma coisa é a aplicação-processo, ou seja, a atividade de aplicação, outra coisa é a aplicação-produto, isto é, o resultado da atividade.

⁴⁸Grinover, Ada Pellegrini. Teoria Geral do Processo. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 42.

⁴⁹Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 248 a 251.

A aplicação-processo é a atividade exercida pelo órgão credenciado pelo direito positivo para a produção normativa. A rigor do termo, não há que se falar em aplicação-processo, pois nela não há criação de norma alguma.

Na aplicação-produto, resultante da aplicação-processo, encontra-se a atuação de norma de produção normativa que faz-ser a norma de conduta, a norma de revisão sistêmica, ou até mesmo uma norma de produção normativa. Desse modo, fala-se com assiduidade em aplicação de norma de conduta como se somente ela fosse aplicada. Parece-nos abreviação injustificável”⁵⁰

Ao depois, o professor da Universidade Federal do Espírito Santo anota:

“O que cria a sentença e o acórdão (norma jurídica) é o processo judicial impulsionado pelo juiz, ou seja, *a fonte produtora da sentença/acórdão é a atividade de enunciação exercida pelo juiz. Esta nos parece ser a fonte do direito e não a sentença ou acórdão*”.⁵¹

Todas as acepções acima devem ser tomadas como arbitrárias e estabelecidas para tornar possível o trabalho de cada estudioso mencionado.

Os conceitos de processo servem de corte metodológico para o labor dentro da Ciência do Processo Civil, sendo possível que cada cientista trace seu conceito de acordo com a linha adotada para o desenvolvimento daquilo que pretende estudar.

Embora alguns autores busquem dar ar peremptório às suas conceituações, as afirmações não podem ser tomadas como verdades absolutas, a não ser dentro de seus próprios trabalhos.

Por isso nos sentimos livres a adotar um conceito de processo que caiba ao presente tema e que possibilite sua apresentação, sem medo de julgamentos de erro ou acerto em razão do simples estabelecimento de premissas.

Assim, buscamos aproximar o processo da concepção linguística do direito positivo e dentro da atividade interpretativa necessária para que se encontre a norma jurídica.

Para isso afirmamos que o processo é atividade de enunciação, na qual a autoridade competente parte de uma base física, atua por meio de interpretação,

⁵⁰ Moussallem, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 92-93.

⁵¹ *Idem* p. 150.

cria uma proposição normativa, que depois será novamente vertida em uma base física: novos enunciados.

Assim, é no processo que o aplicador do direito cumpre a trajetória da interpretação, ultrapassando os subsistemas S1, S2, S3 e S4, até a formação de novos enunciados.

Aqui é necessário retornar às categorias de evento, fato e fato jurídico. O primeiro está no mundo bruto, fenomênico, enquanto o segundo é o conjunto de resquícios linguísticos (enunciados) deixados no mundo pelo evento, e o terceiro é a versão linguística dos fatos, mas em linguagem construída de acordo com as regras do jogo do direito positivo.

Como já foi decantado aqui, linguagem e realidade são distintas, sendo a realidade – o evento - impassível de repetição, necessitando de linguagem - presente no fato, conteúdo das provas - para possibilitar o que podemos chamar de “volta ao passado”.

As provas são justamente o meio que nos levam ao acontecimento, sem tocá-lo, pois trazem ao sujeito cognoscente os fatos para a reconstrução linguística da realidade fenomênica.

Como afirma Tárek Moysés Moussallem, “Provar é produzir linguagem competente (de acordo com o que prescreve o ordenamento jurídico) sobre determinado evento”⁵²

Em direito, se os enunciados dos fatos constantes nas provas são suficientes para identificação dos critérios presentes no antecedente da norma abstrata, serão descritos em linguagem competente, sendo a versão chamada de fato jurídico, que habita o antecedente da norma concreta.

Dessa maneira, para se chegar à norma produzida por meio de um processo, é percorrido o seguinte caminho: i) acontecimento do evento, ii) criação de fatos (enunciados), constantes nas provas; iii) versão de tais fatos em linguagem jurídica

⁵²Moussallem, Tárek Moysés Fontes do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2006. p. 63.

por autoridade competente – fato jurídico e iv) ligação de uma relação jurídica ao fato jurídico, levando à produção de uma norma concreta.

Esses dois últimos atos ocorrem pela atribuição de sentido no caminho interpretativo proposto por Paulo de Barros Carvalho, exposto acima. Por consequência, é o que ocorre dentro do processo.

A norma é criação intelectual e proposicional. Para ser conhecida pela comunidade deve ser lançada sobre uma nova base física, sendo vertida em enunciados criados a partir do processo, que serão dos dois tipos mencionados antes: enunciações-enunciadas e enunciados-enunciados.

Na enunciação, a autoridade competente irá mirar os fatos que foram trazidos a ela, para a sua versão em linguagem jurídica.

Da enunciação-enunciada será construído o veículo introdutor de normas. Da atribuição de sentido aos enunciados-enunciados será construída a norma concreta e individual buscada por uma das partes.

A primeira traz em seu antecedente o fato jurídico da enunciação, e em seu consequente a determinação de que a comunidade jurídica respeite aquela norma – norma concreta e geral.

A segunda norma, proveniente dos enunciados-enunciados, traz em seu antecedente o fato jurídico relacionado ao evento mencionado por uma das partes (construído a partir da teoria das provas) e, no consequente, a relação jurídica material entre os sujeitos determinados.

Para Paulo de Barros Carvalho, o processo de positivação é um “avanço em direção ao comportamento das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada sua generalidade e posta sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido. Ao projetar-se em direção à região das interações sociais, desencadeiam uma continuidade de regras que progridem para atingir o caso especificado”.⁵³

⁵³ Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 45.

No mesmo sentido, Cristiane Mendonça disserta acerca da aproximação do direito com o comportamento humano, partindo da norma abstrata e geral, à concreta e individual:

“O Direito afigura-se, pois, como um conjunto de normas jurídicas marcadas pela abstração ou concretude e pela generalidade ou individualidade. A coexistência de normas abstratas e gerais e concretas e individuais, em planos escalonados, é fundamental para o funcionamento da própria engrenagem jurídica que visa incessantemente ao ajuste da conduta humana ao modelo normativo estampado, em um primeiro momento, na norma geral e abstrata, e num instante ulterior, na norma individual e concreta, de aplicação da primeira.⁵⁴

Como o processo busca a positivação, a aplicação das normas de direito formal (das normas de processo), e de direito material, ocorrem de maneira concomitante: não há como aplicar o direito material sem olhar a maneira como a norma deve ser criada (a criação é meramente didática).

A criação da norma produto de um processo é uma formação linguística, que deve ter um conteúdo que busque regular uma conduta, de acordo com regras fixadas (de direito formal), que nada mais são que as regras do jogo de linguagem jurídico, bem de acordo com a proposta de Wittgenstein.

Se, durante o processo, as normas de direito formal não foram seguidas, o jogo de linguagem do direito não foi respeitado, levando à improcedência dos pedidos do autor, sem que seja adentrado o mérito, nas hipóteses do artigo 267⁵⁵, do Código de Processo Civil.

⁵⁴ Mendonça, Cristiane. Competência tributária. São Paulo: QuartierLatin, 2004, p. 85.

⁵⁵ Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)

I - quando o juiz indeferir a petição inicial;

II - quando ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes;

III - quando, por não promover os atos e diligências que lhe competir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias;

IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;

V - quando o juiz acolher a alegação de perempção, litispendência ou de coisa julgada;

VI - quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual;

VII - pela convenção de arbitragem; (Redação dada pela Lei nº 9.307, de 23.9.1996)

VIII - quando o autor desistir da ação;

IX - quando a ação for considerada intransmissível por disposição legal;

X - quando ocorrer confusão entre autor e réu;

XI - nos demais casos prescritos neste Código.

Porém, se as normas de direito formal foram respeitadas, dois caminhos se abrem à ação proposta: 1 – procedência dos pedidos porque, além de respeitado o jogo de linguagem do direito, foi possível identificar os critérios da norma abstrata no que foi narrado, criando-se um fato jurídico, ao qual será ligado um consequente; ou 2 – o fato narrado durante o processo não possui os critérios da norma abstrata, não podendo habitar o antecedente de uma norma individual e concreta.

Se os enunciados dos fatos constantes nas provas forem suficientes para a criação do fato jurídico com os critérios presentes no antecedente abstrato de uma norma, a consequência será a procedência dos pedidos de quem provou (consequência 1). Caso contrário, aquele que produziu linguagem insuficiente acerca do que alega sofrerá a improcedência de seu pedido (consequência 2).

Nesse caso, o subsistema S1 também será composto pela linguagem dos fatos, das provas, para que sejam criadas proposições com base num evento acontecido.

Partindo da narrativa, passando por toda a enunciação que ocorre no processo, nascem diversos produtos linguísticos.

Todos esses produtos provenientes da enunciação que ocorre no processo acabam sendo chamados, por abalizada doutrina, de sentença ou acórdão, colaborando para a imprecisão linguística da Ciência do Direito.

Sentença e acórdão passam a denominar, ao mesmo tempo, a base física do último ato judicial do processo, a norma que veicula o entendimento do julgador, o próprio entendimento do julgador, enunciados-enunciados, enunciações-enunciadas etc.

Para evitar a polissemia dos termos, melhor buscar trabalhar com os conceitos já definidos até aqui, quais sejam: enunciado-enunciado, enunciação-enunciada,

§ 1º O juiz ordenará, nos casos dos ns. II e III, o arquivamento dos autos, declarando a extinção do processo, se a parte, intimada pessoalmente, não suprir a falta em 48 (quarenta e oito) horas.

§ 2º No caso do parágrafo anterior, quanto ao nº II, as partes pagarão proporcionalmente as custas e, quanto ao nº III, o autor será condenado ao pagamento das despesas e honorários de advogado (art. 28).

§ 3º O juiz conhecerá de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não proferida a sentença de mérito, da matéria constante dos ns. IV, V e VI; todavia, o réu que a não alegar, na primeira oportunidade em que lhe caiba falar nos autos, responderá pelas custas de retardamento.

§ 4º Depois de decorrido o prazo para a resposta, o autor não poderá, sem o consentimento do réu, desistir da ação.

veículo introdutor, e termos que virão a seguir, como norma primária e norma secundária, para garantir o rigor linguístico que um estudo científico exige.

1.6.1 NORMAS PRIMÁRIAS E NORMAS SECUNDÁRIAS

É necessário ter em mente que as normas provenientes da atribuição de sentido aos enunciados-enunciados do produto do processo podem ser do tipo primárias e secundárias, conforme introito fornecido pelo professor Tácio Lacerda Gama quando, referindo-se a outros nomes nos quais ombreou-se, comenta acerca da necessidade de uma norma vinda do desempenho da competência jurisdicional:

“Para que se possa falar numa norma jurídica em sentido completo é necessário que existam duas estruturas condicionais, sendo uma a que prescreve um fato a ele vincula relação jurídica e outra a que prescreve o fato do descumprimento e imputa ao seu autor uma sanção. Hans Kelsen, a esse respeito, é enfático: ‘(...) se se pressupõe que cada norma jurídica geral seja a ligação de duas normas, das quais uma estabelece como devida uma certa conduta e a outra põe como devida a fixação de um condicional ato de coação por parte de um órgão judicial para o caso de violação desta norma.’ Eis o que expõe Lourival Vilanova a este respeito: ‘Abstratamente, se ocorre o fato G (não-observância do dever), então A exigirá de B a sanção pelo não-cumprimento, chegando até o limite do exercício da coação judicial para o cumprimento do devido’. Nesta acepção estrita, a sanção será a norma que anula o ato violador da norma primária, prescrevendo a sua aplicação coercitiva. Isso, por sua vez, é levado a efeito pelos órgãos que desempenham competências jurisdicionais.”⁵⁶

O trabalho com a classificação de normas primárias e secundárias exige uma concepção dual da norma jurídica, sendo que aquela estipula uma conduta que se quer ver cumprida, e essa estipula uma sanção ao não cumprimento da primeira.

É como se posiciona o professor Lourival Vilanova:

⁵⁶ Gama, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009. p. 59.

“Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deontológicas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida”.⁵⁷

Reforçando, a norma jurídica primária traz em seu antecedente um fato jurídico e, no consequente, uma relação jurídica de direito material referente ao dever jurídico/direito subjetivo que sujeitos possuem reflexamente.

Já a norma jurídica secundária traz como fato jurídico a descrição do descumprimento do dever jurídico/direito subjetivo que habita o consequente da norma jurídica primária, enquanto seu consequente traz uma relação entre o descumpridor da relação jurídica da norma primária com o Estado-juiz.

A inércia citada adrede é ultrapassada quando se opera com a norma que podemos chamar de secundária, que vincula sujeitos e o Estado-juiz.

A sanção da norma jurídica exige a produção de norma por parte do Estado-juiz, tornando urgente, por consequência, um ato de enunciação/produção jurídica.

Em outros rodeios, aquele que se acha titular de um direito comparece perante o Poder Judiciário para que, no momento de decidir, o juiz construa a norma primária, vinculando as partes, e a norma secundária, vinculando a parte (que corrompeu o direito) e o Poder Judiciário, que deverá adotar medidas sancionadoras para ver cumprida a norma primária.

Como se vê, as duas normas são criadas de maneira concomitante, na decisão do processo judicial. Ambas são provenientes da atribuição de sentido aos enunciados-enunciados produzidos durante a enunciação feita dentro do processo.

Quando a parte narra, em suas alegações, o descumprimento de uma norma, ela o faz apenas no campo proposicional. Traz apenas fatos, por meio de relatos e provas, que ainda não adentraram o mundo jurídico. Por não ser agente competente para tanto, a parte não cria linguagem jurídica.

⁵⁷ Vilanova, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 105.

Pela função prescritiva da linguagem jurídica, mesmo a norma secundária exige o comportamento de um sujeito de direito que, no caso, será um órgão judicial com poderes de adentrar na liberdade (direito criminal) ou no patrimônio (demais disciplinas jurídicas).

É na norma secundária que o direito apresentará seu poder de coerção, legitimado e executado pelo Poder Judiciário.

CAPÍTULO II - DA COMPENSAÇÃO

2.1 PREMISSAS TRIBUTÁRIAS INDISPENSÁVEIS

2.1.1 CONCEITO DE TRIBUTO E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Sempre que for necessário fazer o estudo de algum ramo didático do direito, será necessário traçar o conceito de categorias fundamentais, possibilitando o desenvolvimento do conhecimento a partir de alicerces dogmáticos que delimitem o âmbito de pesquisa.

No caso, trataremos da compensação adjetivada pelo termo tributária, ou seja, aquela relacionada ao tributo, o que nos faz buscar o conceito desse último.

A primeira ideia que nos vem é a opção do legislador por estabelecer um conceito legal para tributo, conforme leitura do artigo 3º do Código Tributário Nacional.⁵⁸

Mas o conceito legal é apenas um daqueles que podem ser atribuídos à palavra tributo. Neste caso, a opção legislativa ligou o tributo ao objeto da relação jurídica tributária: ao valor pago ao Erário.

⁵⁸ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Outras acepções são dadas ao signo “tributo”, de acordo com a interpretação e criatividade dos operadores do direito, em razão da polissemia do termo.

Já professora Cristiane Mendonça trabalha o tributo como norma, seja no plano abstrato e geral, seja no plano concreto e individual:

“Afirmar que tributo é norma jurídica não equivale a equipará-lo a qualquer norma, mas tão-somente àquela que o institui, seja no plano geral e abstrato, regra-matriz de incidência tributária, seja no plano da aplicação (individual e concreto)”.⁵⁹

A professora complementa e arremata afirmando o seguinte:

“Portanto, tratar tributo como uma categoria normativa é pensar no sistema jurídico de maneira global, composto por normas jurídicas gerais e abstratas e individuais e concretas. Há norma jurídica tributária tanto no âmbito da generalidade e da abstração quanto no plano da concretude e da individualidade. Ignorar tal especificidade é enxergar parcialmente o Direito”.⁶⁰

Para aprofundar, e formular um conceito de tributo coerente com o que já foi abordado até aqui, necessário invocarmos o conceito de direito positivo acima colocado, referente ao conjunto de normas de um país, em determinado tempo.

Então, o conceito de tributo só poderá ser buscado dentro do complexo de normas que forma o direito positivo, em detrimento de interferências que possam vir de outros sistemas linguísticos, como a economia, a contabilidade etc, em entendimento afinado à teoria dos jogos de linguagem de Wittgenstein.

Respeitando o que aqui se tomou como corte metodológico, sendo direito positivo um complexo de normas, encaramos tributo como norma integrante do edifício jurídico.

Ao dizermos que tributo é norma, estamos afastando o conceito da literalidade dos textos, dos enunciados. Por isso, tributo não é apenas aquilo que o artigo 3º do Código Tributário Nacional diz, exigindo-se uma interpretação nos moldes colocados acima. Apenas numa conformação sistemática, ocorrida no plano de manifestação S4, é que se pode depreender a norma tributária.

⁵⁹ Mendonça, Cristiane. Competência tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 52.

⁶⁰ *Idem*. p. 56.

Da interpretação sistemática alcança-se o conceito de tributo como sendo norma, definida pelo que chamamos com Paulo de Barros Carvalho, e sua corrente de pensamento, de regra matriz de incidência tributária (seja ela a abstrata e geral, ou a concreta e individual), com critérios de identificação provenientes da leitura de diversos enunciados jurídicos.

A regra matriz de incidência tributária segue o arquétipo normativo por nós já exposto: ligação de uma hipótese (descrição de um evento de possível ocorrência, ou já ocorrido e descrito) a um conseqüente (continente de uma relação jurídica), por meio de um modal deôntico neutro.

Essa estrutura deve ser utilizada globalmente, para qualquer norma jurídica em qualquer ramo do direito, em que pese tenha sido criada dentro da teoria do direito tributário.

Hipótese e conseqüente tributários são debulhados em critérios dispostos pelo ordenamento jurídico, que determinam sobre qual evento deve incidir a norma que veicula determinado tributo, e estipulam a conformação da relação jurídica a ser construída.

Em elaboração eminentemente didática, que visa auxiliar aplicador e cientista, a hipótese da regra matriz é cindida em três critérios: o material (descrição de uma ação pela junção de um verbo pessoal e um complemento que signifique riqueza), o espacial (descrição do espaço de abrangência da norma) e o temporal (descrição do tempo de ocorrência do evento).

No conseqüente da regra matriz de incidência tributária a relação jurídica traz as cores de um critério subjetivo, habitado pelos sujeitos ativo e passivo; e de um critério quantitativo, formado pela base de cálculo e pela alíquota.

Adentrando mais um pouco o critério subjetivo, observamos o vínculo existente entre os sujeitos que, no caso da regra matriz de incidência tributária, será sempre no modal obrigatório (o sujeito é obrigado a pagar o tributo).

Se a relação jurídica é aquela que envolve dois sujeitos com direitos e deveres que se implicam em torno do objeto, é de se ver que a regra matriz esgota todas essas

unidades, estando os sujeitos e o vínculo dentro do critério subjetivo e o objeto vindo da junção da base de cálculo e alíquota presentes no critério quantitativo.

Por força constitucional, os critérios da regra matriz de incidência tributária devem ser veiculados todos por lei em sentido estrito, ou seja, proveniente do Poder Legislativo.

Mas, ainda que alguns dos critérios da regra matriz sejam veiculados por lei produzida em desacordo com o processo legislativo, a norma do tributo deve ser criada e respeitada, em razão de sua pertinência com o sistema jurídico – validade da norma.

Nesse passo, estamos com o professor Marcelo Fortes de Cerqueira, ao discursar acerca da repetição de indébito tributário:

“A estrita legalidade à qual está subordinada a matéria tributária é traço marcante da ação de tributar, com reflexos imediatos sobre a temática da repetição do indébito. Contudo, a exigência fiscal com fulcro e regra jurídica não veiculada por lei formal não descaracteriza, por si só, como tributo, a prestação devida, desde que a norma jurídica criadora do gravame seja válida. Disso se deduz que os gravames exigidos por intermédio de instrumentos introdutórios de regras jurídicas inadequados para a criação de tributos, como decretos do Poder Executivo ou medidas provisórias, não implicam desde logo a descaracterização da natureza tributária, conquanto a norma veiculada deva ser expulsa do sistema pelos meios próprios”.⁶¹

Uma primeira linguagem diz que o tributo é válido: a linguagem que cria o tributo. Porém, essa validade pode ser reafirmada ou infirmada por uma segunda linguagem, a de controle.

Assim, enquanto existente a primeira linguagem, criadora, a norma veiculadora do tributo deve ser respeitada e a obrigação adimplida.

O entendimento acerca de tributo se coaduna como o entendimento de que o direito cria sua própria realidade linguística, dizendo aquilo que pertence ao seu sistema (normas válidas), e o que deve ser expulso, só podendo ser expulso caso haja uma linguagem competente que o determine (aferição da invalidade).

⁶¹ Cerqueira, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 68-69.

2.1.2 A INCIDÊNCIA DA REGRA MATRIZ E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Segundo Marcelo Fortes de Cerqueira, seis são as acepções principais de crédito tributário, relacionados ao tema ao qual se propôs escrever, a repetição de indébito:

“Dentre as muitas acepções de crédito tributário prestigiadas pelo direito positivo tributário, seis são deveras úteis à temática da repetição do indébito: a) crédito tributário como direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo da obrigação tributária; b) crédito tributário como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo da obrigação tributária principal; c) crédito tributário como sinônimo de obrigação tributária intranormativa; c.1) crédito tributário constituído pelo Fisco e crédito tributário construído pelo contribuinte; d) crédito tributário como sinônimo de obrigação tributária principal; d.1) crédito tributário (principal) constituído pelo contribuinte; e) crédito tributário como o objeto da prestação da obrigação tributária; f) crédito tributário como objeto da prestação da obrigação”.⁶²

Como nos propusemos a fazer Ciência do Direito a partir de uma análise normativa, adotamos a acepção c.1) do professor Marcelo Fortes de Cerqueira, qual seja, a de “crédito tributário constituído pelo Fisco e crédito tributário constituído pelo contribuinte”, concepções que nada mais revelam a criação de normas, regras matrizes de incidência tributária.

Isso quer dizer que crédito tributário também é a norma concreta e individual que veicula a obrigação do contribuinte a pagar o valor calculado a partir da incidência da norma de tributo.

Ela pode ser proveniente tanto da atividade do Fisco, quanto do contribuinte, uma vez que o sistema jurídico determina esses dois sujeitos como agentes competentes para a criação dos enunciados-enunciados, base física para a norma de crédito, e para a criação da enunciação-enunciada, base física para a norma que introduz o crédito no sistema jurídico.

⁶² Cerqueira, Marcelo Fortes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 187.

Aqui nos desapegamos do termo lançamento, por ser polissêmico, se referindo por vezes a enunciados-enunciados, enunciações-enunciadas, veículo introdutor, norma individual e concreta etc.

O veículo introdutor da norma de crédito tributário, e o próprio crédito tributário, possuem validade, por serem normas que adentraram o sistema jurídico sem que ainda tenha ocorrido julgamento acerca de sua correta enunciação, ou seja, de sua validade.

Dizer que essa validade é apenas presumida é uma ideia divorciada de uma acepção linguística da Ciência do Direito.

Isso porque a ideia de presunção nasce da potencialidade de vir a ser produzida uma norma de controle que retire do sistema a norma do crédito tributário, ou o seu veículo introdutor. Tal ideia, se exitosa, tornaria a validade gradativa e relativa: uma norma poderia ser, então, inválida, mais ou menos válida (presumidamente válida) ou válida, o que não pode ser aceito cientificamente.

Não é o que ocorre, uma vez que mesmo a lei entendida como presumidamente válida, deve ser obedecida. Assim, mais correto dizer que a validade existe, até ser reafirmada ou infirmada por uma norma de controle, até porque certas normas podem viggorar para sempre sem que sua produção seja colocada sob o crivo do Poder Judiciário numa análise de controle.

A formação da norma do crédito tributário ocorre nos mesmos termos de qualquer outra norma, de acordo com o caminho enunciativo que acima foi exposto.

O sujeito competente que, no caso, pode ser uma autoridade, ou um contribuinte, observa no mundo fenomênico um determinado evento identificado por caracteres presentes no antecedente de uma norma abstrata e geral.

O evento deixa no mundo resquícios linguísticos, que são os fatos, acessíveis por meio das provas.

A partir dos fatos/provas, o sujeito competente (autoridade ou contribuinte), laborando dentro do jogo de linguagem jurídico, de acordo com suas regras e dentro

de um processo, cria o fato jurídico tributário, versão em linguagem competente do evento.

No caso da norma do crédito tributário, os resquícios linguísticos trarão vetores que preencherão os critérios material, temporal e espacial, que compõem o antecedente da regra matriz de incidência tributária.

Ao fato jurídico tributário será ligado um conseqüente, por imputação deôntica, lógica, continente de uma relação jurídica que veicula o sujeito ativo (Fisco), o passivo (contribuinte), o direito subjetivo de receber (a favor do Fisco) e o dever de pagar (do contribuinte), uma determinada obrigação (quantificada pela incidência da alíquota sobre uma base de cálculo).

Tudo isso no campo proposicional, pois essa é a estrutura normativa.

Fechando o círculo de conhecimento, o sujeito competente irá criar uma nova base física, tudo de acordo com o roteiro interpretativo que adotamos. Essa base física trará novos enunciados-enunciados e enunciações-enunciadas, e o sentido a eles atribuído trará as normas do crédito tributário e de seu veículo introdutor.

2.2 O DÉBITO DO ESTADO E A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO

O conceito de débito do Estado pode sofrer de polissemia, como sofrem outros conceitos aqui trabalhados (direito, processo etc.). Assim, débito do Estado pode ser o evento vindo do pagamento, a norma abstrata e geral, o fato jurídico, a relação jurídica que envolve contribuinte e Estado etc.

Mantendo a linha adotada, tratamos débito do Estado como sendo norma concreta e individual, a exemplo das demais normas aqui trabalhadas.

Deriva do evento relacionado ao pagamento, pelo sujeito passivo, de um crédito tributário que posteriormente se entende por incorretamente constituído, o que dará azo à versão em linguagem competente de tal acontecimento, que passará a habitar o mundo jurídico.

Uma concepção agarrada ao entendimento de que tributo é o valor pecuniário que o sujeito passivo da relação entrega ao sujeito ativo, pode levar à conclusão de que se o valor foi pago indevidamente, ele não foi pago a título de tributo, conforme entende Alfredo Augusto Becker: “pagamento de tributo indevido não é pagamento de tributo, mas simplesmente prestação indevida”.⁶³

Porém, afinado às nossas premissas, tributo é norma, fazendo com que o crédito irregularmente adimplido, e que deu azo ao indébito, seja considerado tributário, pois, até que fosse efetuado o controle de sua criação e conteúdo, a norma habitou o edifício jurídico, sendo dotada de validade.

É o que coloca o professor Marcelo Fortes de Cerqueira:

“O equivocadamente denominado ‘tributo indevido ou ilegal’ também é tributo, porque determinada exigência tributária, mesmo agredindo o ordenamento, terá indole tributária até a respectiva norma incompatível ser retirada do sistema. O pagamento realizado com base numa cobrança ‘indevida’ consistirá em pagamento de tributo, justamente porque realizado como cumprimento ao disposto numa norma válida, embora relativamente. O montante exigido em desconformidade com a regra-matriz de incidência, ou com os fundamentos de validade desta, é tributo (devido) e, se revestido de caráter tributário, há de ter regulada sua devolução com base no Sistema Tributário Brasileiro”.⁶⁴

O que se quer dizer é que a norma individual e concreta respeitada, embora gere um pagamento indevido, foi constituída a partir do sistema jurídico tributário, ainda que depois seja colocada sob controle e excluída do sistema jurídico. Por isso o débito do Estado será sempre tratado como aquele proveniente do pagamento indevido a título de tributo.

Assim, a norma do tributo torna-se logicamente anterior à norma de débito do Estado. O pagamento indevido ocorre quando existe um ruído na produção da

⁶³ Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 526.

⁶⁴ Cerqueira, Marcelo Fortes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 239.

norma individual e concreta do crédito tributário, a partir de uma norma geral e abstrata, até o cumprimento da relação jurídica tributária constituída na primeira norma.

Após colocar as notas definidoras de seu conceito de tributo, Marcelo Fortes de Cerqueira menciona as hipóteses que ensejam pagamento indevido:

“A exigência em descompasso com os requisitos básicos definidores do instituto não reveste indole estritamente tributária. Todavia, adverte-se poder existir cobrança tributária indevida mesmo quando todos os requisitos básicos para a criação do tributo sejam observados. Nas hipóteses em que há incompatibilidade material entre a norma tributária individual e concreta que serviu de base ao pagamento e as regras de superior hierarquia do sistema, o montante pago pelo particular será indevido. Outrossim, haverá pagamento indevido quando houver equívoco do contribuinte na realização do próprio fato do pagamento (ex. duplicidade de pagamento). Nessas hipóteses não se poderá cogitar da falta de preenchimento dos requisitos caracterizadores do tributo.”⁶⁵

Em complemento às hipóteses descritas pelo professor, lembra-se que as modalidades de indébito estão no artigo 165 do Código Tributário Nacional.⁶⁶

Se, no mundo dos fenômenos, houve o adimplemento do valor veiculado por meio do critério quantitativo da norma agora retirada do sistema jurídico, passa a ser possível a criação (administrativa ou judicial) de uma norma que veicule o indébito.

“Enquanto não expulsa do sistema a norma tributária individual e concreta, não se poderá empregar a terminologia ‘tributo indevido’. É outra norma individual e concreta, judicial ou administrativa (a que reconhece o indébito), que outorga a qualificação de indevido ao tributo cobrado com fulcro em norma tributária válida relativamente. ‘Tributo indevido’ só haverá após a expulsão da norma tributária relativamente válida do Sistema Tributário Brasileiro. Antes, tem-se simplesmente tributo, cobrado por força de norma válida”⁶⁷

⁶⁵Cerqueira, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 72.

⁶⁶Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

⁶⁷Cerqueira, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 239-240.

No antecedente da norma de débito do Estado haverá a descrição, em linguagem competente, de um pagamento equivocado efetuado pelo contribuinte sob respeito a uma norma de crédito tributário até então válida, o que passa a ser o fato jurídico da norma concreta e individual do débito do Estado.

O antecedente será ligado pelo modal deôntico neutro, em relação de causa e consequência, com a relação jurídica habitante do consequente, que envolve o sujeito ativo (contribuinte), o sujeito passivo (Fisco), objeto (quantia) e o direito subjetivo (do contribuinte), com recíproco dever jurídico (do Estado), nos termos da estrutura normativa já exposta.

A norma individual e concreta do débito do Estado trará a descrição de um, entre dois, fatos jurídicos: i) a descrição em linguagem competente do pagamento indevido motivado por norma individual e concreta veiculadora de tributo que restou inválida e extirpada do sistema jurídico; ii) a descrição do cumprimento de uma norma individual e concreta veiculadora de tributo válida, mas com adimplemento a maior, em descompasso com o objeto da relação jurídica.

Consequência da existência de um pagamento indevido é a necessidade de devolução por parte do Estado.

Por isso Marcelo Fortes de Cerqueira traçou o seguinte caminho para a norma individual e concreta da devolução do indébito:

“Constituído o aludido fato do pagamento indevido, pelo relato, em linguagem própria, do evento do pagamento indevido, advém a obrigação intranormativa da devolução do indébito. Isto é, juntamente com a constituição do fato jurídico do pagamento indevido, a obrigação de devolução efectual é transformada numa obrigação intranormativa, perfeita e formalmente individualizada quanto a todos os seus termos. Esta obrigação de devolução, como a obrigação tributária intranormativa, está alojada no consequente de uma norma individual e concreta, *in casu* a da devolução do indébito”.⁶⁸

A norma de débito do Estado pode ser extinta por meio da repetição de indébito e pela compensação tributária.

⁶⁸ Cerqueira, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.. p. 351.

A norma de repetição de indébito não nos obriga maiores alongamentos em razão dos objetivos do estudo, a não ser que seja deferido, no pedido de repetição, a compensação, um meio de fuga do pagamento por meio do precatório, colocando os institutos de maneira sucessiva, o que faz a discussão se voltar para a compensação.

Já a norma de compensação tributária faz com que a norma de débito do Estado e a norma do crédito tributário se encontrem, por ser modalidade comum de extinção desses direitos e deveres, conforme a seguir será delineado.

2.3 A COMPENSAÇÃO

A palavra compensação tributária é polissêmica e, quando utilizada em direito, pode se referir a institutos diversos, com tratamentos distintos, inclusive dentro do direito civil.⁶⁹

Isso porque, em Teoria Geral do Direito, o tema atravessa os limites do direito privado ou público, e adentra a teoria das obrigações de uma maneira ampla, razão pela qual seu estudo deve ser calcado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional.⁷⁰

O direito é um sistema de linguagem que cria suas próprias realidades, com forte independência em relação a outros campos de conhecimento, na dinâmica dos já mencionados jogos de linguagem, da teoria de Ludwig Wittgenstein.

⁶⁹Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

⁷⁰Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Essa secção ocorre dentro de jogos de linguagem existentes dentro do próprio jogo de linguagem do direito.

Nesse diapasão, os artigos 109⁷¹ e 110 do Código Tributário Nacional fazem com que o direito tributário não se afaste muito do direito privado, sem, contudo, impedir que haja abordagens diversas, desde que as competências tributárias não sejam atingidas.

São os artigos 109 e 110 do CTN que delimitam a fronteira entre os jogos de linguagem do direito tributário e do direito privado.

Assim, uma compensação tributária, com seu conceito nodal fixo, mas articulado de acordo com as vicissitudes que o direito público exige, é possível porque o direito pode criar, por meio de normas, uma outra maneira de reger a compensação.

Seja dentro do direito tributário, seja no direito privado, a compensação é a norma que extingue, de maneira recíproca, obrigações de mesma magnitude econômica, da titularidade de sujeitos comuns a suas relações jurídicas, mas habitantes de polos distintos.

No caso da compensação tributária, as obrigações que a compensação busca extinguir são o débito do Estado (que favorece o contribuinte contra o Estado), e o crédito tributário (que favorece o Estado contra o contribuinte).

Por isso nas linhas anteriores delineamos as normas de débito do Estado e do crédito tributário, uma vez que a norma de compensação tributária irá se referir a elas em seu antecedente. Ou seja, a linguagem da norma de compensação tributária trará em seu antecedente a linguagem das normas de débito do Estado e do crédito tributário, trabalhando como metanorma.

Avançando mais, e mantendo a coerência com a abordagem normativa aqui empreendida, compensação é a norma jurídica que traz em seu antecedente a descrição da existência de uma norma de débito do Estado e de uma norma de crédito tributário recíprocas, de mesma dimensão, mas com direções opostas.

⁷¹ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Em seu conseqüente, traz uma relação jurídica que obriga os sujeitos envolvidos a extinguir as obrigações existentes a seu favor.

Esse agregado de ideias pode ser lido em Paulo César Conrado:

“No específico campo da obrigação tributária, é o denominado *fato jurídico tributário* (ou fato gerador, ou fato imponible, como se queira) que assume a condição de antecedente normativo, enquanto que, na posição de conseqüente, o que se encontra é a própria *obrigação tributária* – o que nos proporciona dizer, num’outra linguagem, que: *dado o fato jurídico tributário (x, y ou z) deve ser a obrigação tributária (x’, y’ ou z’)*.”

Noutro específico campo, o da relação de débito do Fisco, é o denominado *fato jurídico do pagamento indevido* que assume, segundo já vimos, a condição de antecedente normativo, enquanto que a própria *relação de débito do Fisco* é que encarna a postura do respectivo conseqüente – o que nos habilita a falar, empregando linguagem tal qual a que foi utilizada: *dado o fato jurídico do pagamento indevido (x, y ou z) deve ser a relação de débito do Fisco (x’, y’ ou z’)*.

Postas tais realidades, cabe-nos reuni-las, combinando, noutro falar, as normas da obrigação tributária e da relação de débito do Fisco, donde exsurgerà, em tese, a norma da compensação tributária: *dado o fato jurídico do pagamento indevido do tributo x, decorrência do cumprimento do dever jurídico inscrito na obrigação tributária x’, aliado ao fato relacional da obrigação tributária y’, pela qual deverá ser pago o tributo y, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os tributos x e y’*.⁷²

Já o professor Paulo de Barros Carvalho coloca a seguinte estrutura normativa para a norma da compensação:

“[...] dado o fato jurídico do pagamento indevido de determinado tributo, conjugado ao fato relacional da obrigação, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os respectivos débitos do Fisco e crédito do sujeito passivo”.⁷³

Em direito tributário, ao contrário do direito civil, a compensação será restringida em razão da indisponibilidade referente aos direitos do ente público, o que exige

⁷² Conrado, Paulo César. *Compensação Tributária e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: Confronto e Compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional*. . Revista Dialética de Direito Tributário n. 94. Dialética: São Paulo, 2003. p. 109.

⁷³ Carvalho, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 480.

aplicação imediata do princípio da legalidade, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.⁷⁴

Na norma de estrutura do artigo 170 do Código Tributário Nacional é concedido ao Legislador a faculdade de possibilitar a compensação tributária. O modal de sua relação com o Estado é conjugado em “permitido”, conforme o próprio artigo determina.

Para analisar a permissão, é necessário laçar olhos ao conseqüente da norma de competência, de acordo com o que professa Cristiane Mendonça:

“Cumpra realçar que a competência tributária, seja autorização-permissão, seja autorização-imposição, está contida no conseqüente da norma de competência tributária. Aliás, toda competência é sempre fruto de previsão normativa”.⁷⁵

Lançando mão da permissão, o deferimento da compensação passa a ser obrigatório se cumpridos, pelo contribuinte, os requisitos exigidos em lei: a necessidade de se atrelar o direito tributário ao princípio da legalidade faz com que, uma vez existente lei que possibilite a compensação, ela deva ser efetivada.

Dessa forma, existindo norma abstrata e geral possibilitando a compensação tributária, da maneira como expusemos antes, em sua estrutura hipotético-condicional, concluímos que o vetor deôntico existente entre sujeito que pretende a compensação e o Estado é modalizado em obrigatório.

Em outro dizer, o vetor existente na relação jurídica pressuposta na norma abstrata e geral, e na relação jurídica constituída na norma concreta e individual, está modalizado em obrigatório.

⁷⁴ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

⁷⁵ Mendonça, Cristiane. Competência tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 79.

Conosco o professor Ives Gandra da Silva Martins, quando diz que entende ser o artigo 66 da Lei 8.383⁷⁶ “um ‘poder-dever’ do Fisco. Não cabe ao Fisco aceitar ou não a compensação, seguindo decisão própria, mas tão simplesmente cumprir o que disposto está no comando normativo”.⁷⁷

Também nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira aduz:

“Destarte, não há um direito impostergável à compensação, mas mera faculdade que o ordenamento jurídico propicia ao legislador, para que este a utilize ou não, ou permita utilizá-la, ou a vede, ou limite ou condicione a sua aplicação.

Direito subjetivo à compensação, por conseguinte, somente passa a existir se houver lei que a outorgue, e nos casos, limites e condições que essa mesma lei estabelecer. Depois disso, encontrando-se o sujeito passivo da obrigação tributária na situação concreta subsumida à hipótese legal de compensação, terá direito subjetivo oponível à Fazenda Pública credora do crédito tributário, para extingui-lo mediante compensação do que tiver a receber perante a mesma Fazenda”.⁷⁸

Posto isso, é de se ver que a permissão legislativa prevista no enunciado-enunciado do artigo 170 do Código Tributário Nacional levou à produção de outros enunciados-enunciados referentes à compensação tributária, a exemplo daquele presente no artigo 74, da Lei 9.430/96⁷⁹ que, tendo seus requisitos cumpridos, servirá de base

⁷⁶ Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)(Vide Lei nº 9.250, de 1995)

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.069, de 29.6.1995)

⁷⁷ Martins, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário. Coordenador Prof. Hugo de Brito Machado. Dialética: São Paulo, 2001, p. 182.

⁷⁸ Oliveira, Ricardo Mariz de. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Anulatória. Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. Coordenador Prof. Hugo de Brito Machado. Dialética: São Paulo, 2001, p. 372

⁷⁹ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)(Vide Medida Provisória nº 608, de 2013)

- § 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
- § 2º A compensação declarada a Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
- § 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)
- I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
- II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
- III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)
- IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
- V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
- VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
- § 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)
- § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)
- § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)
- § 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)
- § 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)
- § 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)
- § 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)
- § 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)
- § 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
- I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
- II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
- a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
- b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
- c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
- d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
- e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)
- f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

física para criação de norma de compensação com, repita-se, modal relacional conjugado em obrigatório.

Em outros rodeios, o veículo introdutor da norma construída a partir do enunciado-enunciado do artigo 74 da lei 9.430/96 tem como fundamento de validade a norma construída a partir do enunciado-enunciado do artigo 170 do Código Tributário Nacional, e isso faz com que a compensação seja obrigatória no Brasil.

Tratando mais intimamente da possibilidade de compensação tributária, vê-se que a regulamentação pelo artigo 74, da Lei 9.430/96, diz que o encontro de normas de crédito e débito só pode ocorrer mediante dívidas de natureza tributária, ou seja, quando existente uma norma de crédito tributário, em que pese o artigo 170 do Código Tributário Nacional não determine tal restrição.

Além da natureza eminentemente tributária das normas que se encontrarão na norma de compensação, outra característica essencial que a legislação prescreve é a liquidez e certeza, mas dessa vez apenas para a norma do débito do Estado (artigo 170 do Código Tributário Nacional), o que será tratado a seguir.

1 – tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica as hipóteses previstas no § 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto a fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

2.3.1 A LIQUIDEZ E CERTEZA DO DÉBITO DO ESTADO E DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A NORMA DA COMPENSAÇÃO

Conforme prescreve o artigo 170, do Código Tributário Nacional, requisito necessário à compensação é a liquidez e certeza do débito do Estado.

Para Marcelo Fortes de Cerqueira, a liquidez e certeza são predicados da relação jurídica presente na norma concreta e individual. Segundo o professor:

“A relação efectual, em termos de concretude e eficácia social, é incomparável à relação jurídica intranormativa, prescrita no conseqüente da norma individual e concreta. Os direitos subjetivos e deveres jurídicos presentes nos dois tipos de relação jurídica, a efectual e a intranormativa, são de magnitudes diversas, têm características diferentes. À medida que as normas jurídicas vão se aproximando da conduta humana, tornando-se individuais e concretas, ganham concretude, e as relações jurídicas intranormativas já são líquidas, certas e exigíveis, características inexistentes nos vínculos efectuais. É cada vez mais concreta a normatividade justamente para fazer valer a regulação da conduta humana. Na relação jurídica efectual tem-se a presença de direitos subjetivos e deveres jurídicos de eficácia mínima, incomparáveis nesse ponto aos direitos e deveres presentes nas relações intranormativas. Contudo, não se pode olvidar que as relações efectuais, mesmo sem apresentar suporte linguístico, já possuem todos os termos determinados. São a projeção no plano concreto da relação jurídica formal, já enriquecidas e com individuação”⁸⁰

O reflexo da liquidez e certeza do débito do Estado é a liquidez e certeza do crédito tributário que favorece a Fazenda Pública. Embora esse requisito não esteja expresso na legislação acima invocada, sem ele não há como se confrontar o crédito tributário com o débito do Estado.

E a liquidez e certeza só podem ser aferidas quando existente a norma concreta e individual que dê certeza da existência (fato jurídico descrito, indicando a ocorrência no mundo fenomênico) e determinação da quantia (relação jurídica com delimitação do *quantum*).

⁸⁰ Cerqueira, Marcelo Fortes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 146.

Da mesma maneira pensa Paulo de Barros Carvalho:

“Não restam dúvidas, portanto, de que para o implemento da compensação é imprescindível a emissão de norma individual e concreta pelo sujeito competente, pois é esse o veículo apto a constituir fatos e relações jurídicas, objetivando, dentre outros, o objeto da prestação (*quantum* devido). Do mesmo modo que crédito tributário líquido e certo é aquele formalizado pelo ato do lançamento ou do contribuinte, débito do Fisco líquido e certo é o que foi objeto de decisão administrativa ou decisão judicial, ou, ainda, reconhecido pelo contribuinte com fundamento em expressa autorização legal. Tais atos, formalizando o fato do pagamento indevido, introduzem-no no sistema. Tanto o crédito tributário como o débito do Fisco são líquidos e certos quando estão identificados, (i) o credor e o devedor, (ii) o montante do objeto da prestação e (iii) o motivo do surgimento do vínculo relacional”⁸¹.

Colocados em outros rodeios: liquidez e certeza do débito do Estado e do crédito tributário só existem quando existentes subsídios capazes de servir como base física, para atribuição de sentido, e criação de suas normas jurídicas.

Seja o crédito tributário, ou o débito do Fisco, ambos devem ser constituídos por meio de linguagem competente: o crédito tributário por meio de lançamento (vindo da administração ou do contribuinte); o débito do Fisco por meio de linguagem vinda do Poder Judiciário ou do Estado-administração.

Tais normas jurídicas só podem ser reconstruídas a partir dos resquícios deixados pelo seu processo de feitura (enunciação), fatos constantes nas provas, que levarão à sua reconstrução quando da formação da norma de compensação. Os fatos trazem a linguagem da enunciação das normas de débito do Estado e do crédito tributário (são esses os subsídios antes mencionados).

A liquidez e certeza são aferidas na construção da norma, dentro de um processo (sua enunciação) e a norma só pode ser produzida porque existem provas, versões linguísticas dos eventos, que possibilitam a formação do fato jurídico.

Porém, o momento de criação desses fatos e no qual se dará a liquidez e certeza do débito do Estado e do crédito tributário, podem ser diferentes, principalmente em razão do sujeito competente para constituir tais normas.

⁸¹Carvalho. Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e método, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 479.

Para a norma individual e concreta do crédito tributário, o sistema jurídico brasileiro atribui aos contribuintes a competência para o lançamento. Nesses casos, para a constituição de uma norma individual e concreta de compensação, necessário que se possibilite o mesmo.

Assim, o sistema jurídico tributário acaba por conceder ao contribuinte, ainda, competência para fazer nascer a norma individual e concreta do débito do Estado.

Nos casos de tributo sujeito ao lançamento de ofício, ou por declaração, basta que o contribuinte aguarde o lançamento para criar a norma de compensação. Nesse sentido, invocamos o professor Gabriel Lacerda Troianelli:

“Inexiste, entretanto, qualquer incompatibilidade entre a faculdade do contribuinte de efetuar, independente de pedido, a compensação, e os tributos não ‘lançados por homologação’, a saber, lançados de ofício e por declaração. Basta, para tanto, que o contribuinte possuidor de crédito aguarde que o lançamento do tributo seja praticado pela administração para então compensar”.⁸²

Assim, para o procedimento de compensação, será criado um conjunto probatório proveniente da construção das normas de débito do Estado e do crédito tributário que, conforme se verá adiante, serão imprescindíveis para uma possível discussão judicial, principalmente quando em mandado de segurança.

⁸² Troianelli, Gabriel Lacerda. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Anulatória. Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário. Coordenador Prof. Hugo de Brito Machado. Dialética: São Paulo, 2001. p. 128.

CAPÍTULO III - SOBRE O MANDADO DE SEGURANÇA

3.1 LINHAS GERAIS

A Constituição brasileira delimita espécies de ações, entre elas o *habeas corpus*, o *habeas data*, as ações de controle concreto de constitucionalidade, mandado de injunção e o mandado de segurança (artigo 5º, inciso LXIX, da CF⁸³), tema do trabalho aqui desenvolvido.

O mandado de segurança é forma de controle da constitucionalidade e legalidade dos atos administrativos impassíveis de *habeas corpus* e *habeas data* (caráter residual do mandado de segurança).

Os atos administrativos, conforme a linguagem empreendida por Celso Antônio Bandeira de Mello, são a:

“[...] declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”. (Itálico no original).⁸⁴

⁸³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito a vida, a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade, nos termos seguintes:

[...];

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

[...].

⁸⁴ Mello, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p 368.

São os atos administrativos espécies de normas, uma vez que a legitimidade mencionada por Celso Antônio Bandeira de Mello quer se referir, na verdade, à validade da norma ato administrativo, que adentrou o sistema jurídico.

Como dissemos para outras normas aqui trabalhadas, a norma é válida por ter adentrado o edifício jurídico, e ainda não ter sido extirpada por uma norma de controle, exigência do jogo de linguagem jurídico para a exclusão de suas unidades sistêmicas.

Fazendo encontrar a linguagem utilizada por Celso Antônio Bandeira de Mello, com a aqui empreendida, tomamos por sinônimos o termo “presunção de legitimidade” e o termo “validade” da norma do ato administrativo.

Essa validade só será infirmada quando o ato administrativo for contestado e retirado do sistema jurídico por outra norma, em razão de alguma contradição com seu fundamento de validade, vício aferido por uma autoridade competente.

O tema foi abordado por Fabiana del Padre Tomé da seguinte maneira:

“Por outro lado, implementando as prerrogativas da União, os atos administrativos têm por qualificativos: (i) imperatividade: possibilidade de constituir, unilateralmente, obrigações a terceiros; (ii) presunção de legitimidade: presunção *juris tantum* de validade, da qual decorre que o ato seja considerado regularmente praticado, até que outra linguagem jurídico-prescritiva determine o contrário, invalidando-o; (iii) exigibilidade: poder de cobrar do administrado a observação da prescrição introduzida no ordenamento pelo ato administrativo”.⁸⁵

E é essa presunção de legitimidade, ou presunção de validade, ou simplesmente validade, que o mandado de segurança busca infirmar no ato administrativo.

De acordo com o afirmado, salientam os professores Eurico Marcos Diniz de Santi e Paulo César Conrado: “Mérito no mandado de segurança: aferição da validade jurídica do ato normativo da autoridade”.⁸⁶

Muito próximo ao entendimento, professa Lúcia Valle de Figueiredo:

⁸⁵ Tomé, Fabiana del Padre. A Prova no Direito Tributário. 2ª ed. Editora Noeses: São Paulo, 2008. p. 288.

⁸⁶ Santi, Eurico Marcos Diniz de e Conrado, Paulo César. Revista Dialética de Direito Tributário número 90. São Paulo: Dialética. p. 49.

“Adotamos, nesse particular, também a posição de Kelsen, para quem a norma não é nula desde o início.

Na verdade, os atos ilícitos, depois de declarada sua invalidade, deflagram importantes consequências jurídicas e, se não impugnados ou revistos pela Administração, permanecerão no mundo jurídico”.⁸⁷

Semelhante entendimento é o de Hely Lopes Meirelles quando afirma que o mandado de segurança “visa, precipuamente, à invalidação de *atos de autoridade* ou à supressão de efeitos de *omissões administrativas* capazes de lesar *direito individual ou coletivo, líquido e certo*”.⁸⁸

A validade da norma criada pela autoridade competente, existente pelo simples fato de habitar o sistema jurídico, é a presunção de legalidade que orbita o ato administrativo.

A norma expedida pela autoridade competente habitará o sistema jurídico até que outra norma a expulse do ordenamento - norma de controle, metanorma, por se referir a uma outra norma, a do ato administrativo.

No mandado de segurança o Poder Judiciário constrói a norma primária, que é aquela que relaciona o Estado-administração e o administrado, veiculando o direito que o administrado tem em relação ao Estado (norma de direito material).

Concomitantemente, o Poder Judiciário constrói a norma secundária, que vincula Estado-juiz e Estado-administração.

No antecedente da norma secundária estará descrito o descumprimento da norma primária. A essa descrição chamamos ato coator, que só pode nascer quando uma autoridade competente diz que uma relação de direito material foi descumprida. É essa norma de controle que se busca criar com o mandado de segurança.

No conseqüente da norma secundária, o Estado-juiz, sujeito ativo de uma relação processual com o Estado-administração, atuará como sujeito ativo da invalidação do ato administrativo, conforme preceitua Celso Antônio Bandeira de Melo:

⁸⁷Figueiredo, Lúcia Valle. Mandado de Segurança. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.p. 94.

⁸⁸Meirelles, Hely Lopes. Mandado de segurança e ação popular. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 31.

“Podem ser *sujeitos ativos* da invalidação tanto a Administração quanto o Poder Judiciário. A primeira, atuando seja por provocação do interessado, seja em razão de denúncia de terceiro, seja espontaneamente. O segundo, apenas quando da apreciação de alguma lide”.⁸⁹

Dessa maneira, o administrado encontra a tutela buscada por meio do mandado de segurança: a criação de uma norma de controle do ato administrativo.

3.2 O DIREITO LÍQUIDO E CERTO

Para que se busque a norma de controle mencionada nas linhas acima é necessário, segundo o enunciado-enunciado do *caput* do artigo 1º, da Lei 12.016/2009⁹⁰, a demonstração do direito líquido e certo pleiteado na inicial do mandado de segurança.

De acordo com Cassio Scarpinella Bueno, a expressão direito líquido e certo deve ser compreendida no sentido de que a prova da violação, ou da iminência de violação à afirmação do direito do impetrante, deve ser feita de plano com a petição inicial, isto é, deve apresentar-se em forma documental, vedada a dilação probatória ao longo do processo”.⁹¹

É o mesmo entendimento do Ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Fux, para quem “direito líquido e certo no Mandado de Segurança diz respeito à

⁸⁹ Mello, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 441.

⁹⁰ Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por **habeas corpus** ou **habeas data**, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

⁹¹ Bueno, Cassio Scarpinella. A nova lei do mandado de segurança. 2ª ed. revista, atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009. p.24.

desnecessidade de dilação probatória para elucidação dos fatos em que se fundamenta o pedido".⁹²

Já para Eurico Marcos Diniz de Santi e Paulo César Conrado, o direito líquido e certo é uma condição específica do *writ*:

"Sua condição específica [do mandado de segurança]: existência de direito líquido e certo, entendido como situação de fato que se demonstra por prova documental imediata, produzida de plano".⁹³

E completam:

"Direito líquido e certo, no mandado de segurança, é alegação: i) dos fatos capazes de desarticular os fatos necessários para a prática do ato-fato (F1, F2, F3, F4 ou F5), mediante prova que acompanha a petição inicial ou ii) da ilegalidade das normas que, respectivamente, juridicizam estes (N1, N2, N3, N4 ou N5)".⁹⁴

Segundo Hely Lopes Meireles, não é o direito em si que deve ser líquido e certo, mas o fato ocorrido que gera o direito, podendo ser trazido ao processo pela via documental.⁹⁵

"Quando a lei alude a *direito líquido e certo*, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, *direito líquido e certo* é *direito comprovado de plano*. Se depender de comprovação posterior, não é líquido nem certo, para fins de segurança. Evidentemente, o conceito de liquidez e certeza adotado pelo legislador do mandado de segurança não é o mesmo do legislador civil (CC, art. 1.533). É um conceito impróprio – e mal-expresso – alusivo a precisão e comprovação dos *fatos e situações* que ensejam o exercício desse direito".⁹⁶

Para Lúcia Valle Figueiredo, "o direito deve ser certo quanto aos fatos, muito embora possa haver – e efetivamente a haja – controvérsia de direito"⁹⁷. Também nessa trilha caminha o saudoso professor Barbosa Moreira:

⁹²Fux, Luiz. Mandado de Segurança. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 46 e 47.

⁹³ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, definindo e inter-relacionando Conceitos Fundamentais: "Direito Líquido e Certo", "Ato Coator", "Medida Liminar", "Sentença", "*Periculum in mora*" e "*Fumus Boni iuris*". Revista Dialética de Direito Tributário número 90. p. 49.

⁹⁴ *Idem*. p. 51.

⁹⁵ *Apud in* Bueno, Cassio Scapinella. Mandado de Segurança: Comentários as Leis n. 1.533/51, 4.348/64 e 5.021/66. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 15.

⁹⁶ Meireles, Hely Lopes. Mandado de segurança e ação popular. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 37.

⁹⁷ Figueiredo, Lúcia Valle. Mandado de Segurança. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 31.

“Para fins de mandado de segurança, para a feição do cabimento desse remédio, trata-se de saber se os fatos, ou o fato de que se originou o alegado direito, comportam, ou não, a demonstração mediante apresentação apenas da prova documental pré-constituída. É esse o sentido último, é esse o resultado final a que se chega quando se analisa a exigência de que exista um direito líquido e certo. A exigência é, na verdade, a de que o fato de que se afirma ter nascido esse direito seja suscetível de comprovação mediante documento pré-constituído”.⁹⁸

Arrematando, Marcelo Fortes de Cerqueira diz que o “fato jurídico, em sentido estrito, somente se consolida (constitui) quando o evento jurídico é vertido em linguagem competente, de acordo com a teoria das provas”.⁹⁹

Muitas das citações se referem a fato, o que pode ensejar dificuldades, uma vez que lidamos com as diferentes categorias de evento, fato e fato jurídico.

Para lembrar, evento é o acontecimento passado, ocorrido no mundo fenomênico, que não pode ser repetido em sua inteireza; fatos são os vestígios linguísticos deixados pelos eventos, que constam nas provas; fato jurídico é a versão em linguagem competente dos eventos, tomando como base os enunciados presentes nos fatos.

Embora a diferença seja importante, é convergente a ideia de que deve haver uma linguagem pré-existente sobre a qual se debruçará o sujeito cognoscente, nesse caso, o Estado-juiz, competente para julgar o mandado de segurança.

Então, deve haver prova suficiente para que leve à constituição em linguagem do fato jurídico.

Assim, líquido e certo não pode ser o evento do mundo fenomênico, porque ele é acontecimento bruto, ao qual o homem não tem acesso em sua inteireza. Sem linguagem, não há que se falar em liquidez e certeza, pois não pode ser humanamente aferido.

A característica também não recai sobre o fato jurídico, porque sua criação se dá concomitantemente à produção normativa, quando, pelas regras do mandado de

⁹⁸ Moreira, José Carlos Barbosa. Mandado de segurança – uma Apresentação: Temas de direito processual (Sexta Série). Saraiva: São Paulo, 1997. p. 195 e segs.

⁹⁹ Cerqueira, Marcelo Fortes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 150.

segurança, já terá sido aferida a liquidez e certeza. Ou seja, liquidez e certeza são anteriores à norma.

Então, líquidos e certos são os fatos, os restos linguísticos presentes nas provas, que possibilitam à autoridade competente acessar o evento da única maneira possível, por meio da linguagem, para criar o fato jurídico e, conseqüentemente, a norma.

Em alguns procedimentos, os enunciados dos fatos (presentes nas provas) podem ser produzidos no decorrer do processo. São criados durante a instrução.

Mas, no mandado de segurança, os fatos devem acompanhar a inicial e, para que haja certeza, devem estar narrados em documentos (provas), conforme assevera Eduardo Arruda Alvim:

“Examinemos com mais vagar a ideia de *certeza* do direito, em função do tipo de prova. Como se disse, está ela ligada à prova documental que instrui a inicial. No mandado de segurança, os fatos deverão estar cabalmente provados, mediante prova documental junta com a petição inicial”.¹⁰⁰

Já a liquidez, para o professor, soa como reforço da certeza:

“Por outro lado, a liquidez é um requisito que mais significa um *reforço de expressão* [na terminologia de Castro Nunes]. E, assim, diferentemente da posição de Buzaid, estamos de acordo com autores eminentes (Barbi, Coqueijo Costa, Sérgio Ferraz, Ovídio A. Batista da Silva, dentre outros), ao reconhecer na ideia de *direito líquido e certo* um conceito eminentemente processual”.¹⁰¹

Em outro dizer, os enunciados a partir dos quais se pode criar a norma de direito material descumprida e, por conseqüência, o antecedente da norma secundária, que chamamos ato coator, devem ser apresentados ao Poder Judiciário junto à petição inicial do *writ*.

O juiz do mandado de segurança olhará para os fatos e, se eles, juntos, cumprirem todos os critérios do antecedente da norma abstrata que prevê o direito pleiteado, será criado o fato jurídico.

¹⁰⁰Alvim, Eduardo Pellegrini Arruda. Mandado de segurança no direito tributário. 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 92.

¹⁰¹*Idem*, p. 100.

A atribuição de sentido aos enunciados presentes nas provas deve possibilitar ao julgador criar a norma do ato administrativo. Se esse ato administrativo foi criado de acordo com o direito, ou então se não for possível depreender a norma do ato administrativo dos enunciados dos fatos, improcedente será o *mandamus*.

Porém, se da atribuição de sentido aos enunciados juntados à inicial do mandado de segurança defluir uma norma em descompasso com o direito positivo, será criada uma norma secundária vinculando Estado-juíz e Estado-administração, tendo a norma secundária, em seu antecedente, a descrição do descumprimento da norma primária, fato jurídico que recebe, como dissemos, o epíteto de ato coator.

Disso se entende que a norma criada pelo mandado de segurança serve de metanorma, ou seja, de norma que se refere a uma outra norma, por trazer em seu antecedente a descrição da criação do ato administrativo discutido no *writ*.

Não existindo fatos suficientes nas provas, não poderá ser criado o fato jurídico, impossibilitando o julgamento de mérito do mandado de segurança e a consequente coisa julgada. É como entende o professor Marcelo Abelha Rodrigues, para quem as provas são as legitimadoras da coisa julgada:

“A prova, portanto, é um desses instrumentos, decisivos, eu diria, no alcance da paz social. Ora, se a *coisa julgada* é fenômeno político de pacificação social, fruto de uma verdade jurídica que, muitas vezes, não corresponde à realidade dos fatos, e às vezes por isso se diz que é fenômeno criador de direitos, não se pode negar que a prova no processo tem a força capital, qual seja a de único instrumento legitimador da coisa julgada. Em outras palavras, é a prova, e especialmente a convicção que dela resulta, que serve como real elemento para fazer coincidir a verdade formal e a verdade real (ainda que seja vista como uma utopia) e, assim, torna-se legitimadora do fenômeno da coisa julgada”.¹⁰²

Não havendo linguagem probatória suficiente para a criação de um fato jurídico e, conseqüentemente, de uma norma primária, será o mandado de segurança extinto sem julgamento de seu mérito, pois, na linha do professor Marcelo Abelha Rodrigues, não haverá como se legitimar a coisa julgada.

¹⁰² Rodrigues, Marcelo Abelha. Elementos de direito processual civil, v. 1. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 295.

Quando o ato administrativo puder ser criado por meio dos fatos que acompanham a inicial do mandado de segurança, cria-se a norma primária, de direito material.

3.3 OS EFEITOS PATRIMONIAIS DO MANDADO DE SEGURANÇA

O problema dos efeitos patrimoniais do mandado de segurança é pouco abordado pela doutrina nacional, acomodada que está em interpretações doutrinárias e nas súmulas do Supremo Tribunal Federal, como bem assinalou Cassio Scarpinella Bueno:

“A combinação do mandado de segurança com efeitos patrimoniais resulta em interessante questão pouco abordada em doutrina relativa à efetivação de conteúdos inegavelmente patrimoniais contra a Fazenda Pública dos diversos níveis, *independentemente* do regime constante do art. 100 da Constituição Federal e de seus parágrafos alterados pelas Emendas Constitucionais n. 30, de 13 de setembro de 2000, e 37, de 12 de junho de 2002, e consoante o dispositivo no art. 730 do Código de Processo Civil, que, não obstante as inovações trazidas para o ‘cumprimento de sentença’ pela Lei n. 11.232/2005, ainda rege a ‘execução contra a Fazenda Pública”¹⁰³

Ocorre que o tema merece maior tratamento, para que se possa entender a real dimensão que uma decisão em mandado de segurança pode tomar, possibilitando, ou não, efeitos patrimoniais.

¹⁰³Bueno, Cassio Scarpinella. A nova lei do mandado de segurança. 2ª ed. revista, atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 181.

3.3.1 CLASSIFICAÇÃO DE SENTENÇAS

Para abordar o tema referente aos efeitos patrimoniais que o mandado de segurança pode vir a possuir, necessário que se disserte acerca do tipo de decisão que poderá nascer dessa via judicial, e se alguma delas exclui a possibilidade desses efeitos.

O termo sentença, com já afirmamos, é dotado de ambiguidade, podendo ser encarado i) como o documento (tinta em papel) que traz a enunciação-enunciada e os enunciados-enunciados; ii) como enunciação-enunciada; iii) como enunciados-enunciados; iv) como veículo introdutor, norma concreta e geral que veicula outras normas; v) como o veículo introdutor que traz dentro de si enunciados-enunciados; vi) como norma concreta e individual criada a partir de enunciados-enunciados.

Eurico Marques Diniz de Santi, em “Lançamento tributário”, afirma que “aplicação é o ato de produção de veículos normativos introdutores de normas jurídicas”, observação que pode ser emprestada ao conceito de sentença por ser proveniente de um ato de aplicação.¹⁰⁴

Em desacordo com o proposto pelo professor Eurico Marques Diniz de Santi, cremos que o processo serve como enunciação para aplicação do direito, e o seu produto não é único, mas sim um conjunto de normas: a do veículo introdutor e as introduzidas. Assim, o produto pode trazer normas das mais diversas eficácias.

No artigo 162, parágrafo 1º, do Código de Processo Civil¹⁰⁵, existe a tentativa de se conceituar sentença. Porém, ao remeter o termo sentença aos artigos 267 e 269¹⁰⁶

¹⁰⁴ *Apud in* Cerqueira, Marcelo Fortes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 69-70.

¹⁰⁵ Art. 162. Os atos do juiz consistirão em sentenças, decisões interlocutórias e despachos.

§ 1º Sentença é o ato do juiz que implica alguma das situações previstas nos arts. 267 e 269 desta Lei. (Redação dada pelo Lei nº 11.232, de 2005)

§ 2º Decisão interlocutória é o ato pelo qual o juiz, no curso do processo, resolve questão incidente.

§ 3º São despachos todos os demais atos do juiz praticados no processo, de ofício ou a requerimento da parte, a cujo respeito a lei não estabelece outra forma.

do diploma processual, não resolve a questão de determinadas situações, previstas naquelas prescrições, serem, em verdade, decisões interlocutórias (como no caso em que o juiz considera ilegítima uma das partes dentro de um litisconsórcio, em aferição feita logo no início do processo).

Para aumentar os problemas da conceituação de sentença, há ainda o detalhe de que um processo dificilmente se encerra em uma decisão de primeira instância.

A existência de outras instâncias judiciárias agrega aos problemas semânticos a palavra acórdão, nome dado à decisão colegiada (das instâncias colegiadas ordinárias ou extraordinárias), dificultando ainda mais o tema acerca da conceituação do produto do processo.

Assim, em outros momentos do trabalho, afastaremos os termos sentença e acórdão, apenas mantidos momentaneamente para tratar de sua classificação.

Deixadas claras essas premissas, necessário dizer que o ato de classificar é arbitrário e linguístico, visando agrupar unidades em distintas classes, a partir de predicados comuns eleitos como importantes para certa organização.

Quanto mais predicados comuns, mais próximos os elementos, até que um predicado se destaca e faz surgir, concomitantemente, uma espécie, deixando para o grupo com predicados comuns, menos o destacado, o epíteto gênero. A separação exige determinação rigorosa dos predicados comuns e específicos, sob pena de infirmar a classificação.

Na presente discussão, importa invocar a classificação das sentenças em condenatórias, declaratórias, constitutivas e mandamentais, classes distintas que

§ 4º Os atos meramente ordinatórios, como a juntada e a vista obrigatória, independem de despacho, devendo ser praticados de ofício pelo servidor e revistos pelo juiz quando necessários. (Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994).

¹⁰⁶ Art. 269. Haverá resolução de mérito: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)

I - quando o juiz acolher ou rejeitar o pedido do autor; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

II - quando o réu reconhecer a procedência do pedido; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

III - quando as partes transigirem; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

IV - quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição; (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

V - quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973).

agrupam suas unidades de acordo com o pedido imediato feito pelo sujeito ativo do processo.

É o que ensina Marcelo Abelha Rodrigues:

“Além da classificação das sentenças segundo o critério do seu conteúdo (definitiva e terminativa), temos outra classificação não menos importante, que é baseada no próprio pedido imediato feito pelo autor, o que bem demonstra a logicidade que deve haver entre o pedido e a sentença. Assim, as sentenças no processo de conhecimento podem ser declaratórias, condenatórias (de prestação) e constitutivas”.¹⁰⁷

Na concepção do professor capixaba acima mencionado, são excluídas as sentenças mandamentais, conforme a seguir será dito.

Para Eduardo Talamini, decisões declaratórias e constitutivas possuem os seguintes objetivos:

“Os provimentos *declaratórios* e *constitutivos* operam no âmbito estritamente ideal. Os primeiros declaram a existência, inexistência ou modo de ser de uma situação jurídica ou, excepcionalmente, a autenticidade ou falsidade de um documento. Os segundos formam ou desfazem uma situação jurídica”.¹⁰⁸

Ocorre que, muito embora os autores atribuam esses predicados às sentenças, por vezes a impropriedade no estudo da teoria das classes faz com que os proferimentos judiciais sejam agrupados em uma ou outra espécie, não pelo seu predicado unificador, mas sim pelo procedimento que levou à sentença.

Ou seja, não são os enunciados-enunciados, enunciações-enunciadas, os veículos introdutórios etc. que determinam a natureza de uma decisão, mas os enunciados-enunciados dos quais defluem normas abstratas e gerais que fixam um determinado procedimento, a exemplo da Lei 12.016/2009, que regula o mandado de segurança.

Ocorre que, no mandado de segurança, podem ser levados ao conhecimento do Poder Judiciário, por meio dos fatos constantes nas provas, as mais diversas questões jurídicas.

¹⁰⁷ Rodrigues, Marcelo Abelha. Manual de direito processual civil – Teoria geral: premissas e institutos fundamentais, relação jurídica; procedimentos em 1.º e 2.º graus; recursos; execução; tutela de urgência. 4ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 453.

¹⁰⁸ Talamini, Eduardo. A Efetivação da Liminar e da Sentença no Mandado de Segurança. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Vol. 36, 2001. p. 234. Acessível em <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1793/1490>.

Invocando mais uma vez o professor Marcelo Abelha Rodrigues, existem três tipos de crises jurídicas: i) crises de certeza jurídica, ii) crises de adimplemento e iii) crises de situações jurídicas; cada uma vinculada a uma espécie de sentença: i) declaratória, ii) condenatória e iii) constitutiva, respectivamente.¹⁰⁹

O mandamento, constante na sentença mandamental, viria como ato seguinte, na execução, para fazer valer um dos proferimentos jurisdicionais:

“Diz-se mandamental a técnica de efetivação do provimento judicial (sentença ou interlocutória) que, além de ter em seu conteúdo a imposição de uma prestação, é composto por medidas de coerção que funcionam como ordens ao inadimplente, atuando, portanto, diretamente sobre a sua vontade, de forma a criar um estado de ânimo ou estímulo para que ele mesmo cumpra a prestação imposta. Perceba-se que tal provimento nasce com essa feição, e a existência da medida coercitiva é clara demonstração do legislador de que a vontade do Estado é a de que a sentença (provimento de prestação) seja imediatamente cumprida, e, especialmente, cumprida pelo próprio devedor. É de grande utilidade para situações de urgência e imprescindível para prestações infungíveis”.¹¹⁰

Atribui-se ao mandado de segurança a formação de uma sentença mandamental, que impediria, por isso, efeitos patrimoniais.

É o que ensina Eduardo Arruda Alvim:

“Aliás, o fato de a sentença, no mandado de segurança, envolver uma ordem, ajuda a explicar o porquê de o mandado de segurança não poder ser utilizado como ação de cobrança (Súm. 269 do STF), não produzindo, outrossim, efeitos patrimoniais pretéritos (Súm. 271 do STF). Assim, o mandado de segurança não se presta à reparação pecuniária, se já houve consumação da lesão ao direito, ainda que este fosse líquido e certo. Nesse caso, restará ao interessado, como pondera Celso Bastos, a forma alternativa da verba indenizatória, o que deverá ser pleiteado pelas vias judiciais ordinárias”¹¹¹

Ocorre que, com as reformas processuais ocorridas na década 2000, as sentenças acabaram ganhando um vasto número de eficácias, que buscam dar maior efetividade ao provimento, tornando difícil a identificação de apenas uma

¹⁰⁹Rodrigues, Marcelo Abelha. Manual de direito processual civil – Teoria geral: premissas e institutos fundamentais, relação jurídica; procedimentos em 1.º e 2.º graus; recursos; execução; tutela de urgência. 4ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p.135.

¹¹⁰*Idem*, p. 453.

¹¹¹ Alvim, Eduardo Pellegrini Arruda. Mandado de segurança no direito tributário. 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998. p. 259.

característica específica em um mesmo provimento judicial, conforme a seguir será visto.

3.3.1.1 A SENTENÇA NO MANDADO DE SEGURANÇA

Ao dissertar sobre as sentenças produzidas no mandado de segurança, Lúcia Valle Figueiredo argumenta o seguinte:

“A sentença proferida no mandado de segurança pode ser constitutiva, condenatória e, até mesmo, declaratória, em casos especialíssimos. De qualquer forma, a declaratividade da certeza ou não do direito será o pressuposto necessário para a sentença constitutiva ou condenatória. Preferimos alinhar-nos àqueles – com a vênia devida ao ilustre Pontes de Miranda – que não vêem [sic] necessidade de acrescer o tipo mandamental.

Na verdade, o mandamento seria o objeto da própria sentença condenatória (a ordem emanada à autoridade administrativa)”¹¹²

Para Hugo de Brito Machado, as restrições aos efeitos patrimoniais do mandado de segurança são provenientes dos efeitos de sua decisão, necessariamente mandamental:

“Tais restrições no mandado de segurança são por muitos incompreendidas. E prevalecem simplesmente porque constam das súmulas da jurisprudência. Não se procura uma explicação doutrinária que as justifique, embora tal explicação seja simples, posto que reside precisamente na natureza mandamental da sentença que no mandado de segurança é proferida, a qual decorre da natureza do pedido, que a seu turno define a natureza dessa importante garantia constitucional. No mandado de segurança pede-se ao Juiz que emita uma ordem dirigida à autoridade impetrada”¹¹³

¹¹²Figueiredo, Lúcia Valle. Mandado de Segurança. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 215.

¹¹³ Machado, Hugo de Brito. “A petição inicial no mandado de segurança em matéria tributária” Processo Tributário. São Paulo: RT, 1994, p. 151.

Esse entendimento é fruto da posição doutrinária que entende que a norma proveniente dos enunciados criados no processo do mandado de segurança deva ter um molde fixo, qual seja, “requerer a emissão de uma ordem”, conforme foi exposto nos itens acima.

Já Eurico Marcos Diniz de Santi e Paulo César Conrado dizem que os efeitos podem ser declaratórios ou constitutivos negativos de direito, implicando adicional efeito mandamental ao *writ*.¹¹⁴

Vimos que, no processo, são criados enunciados-enunciados que dão origem a duas espécies de normas: a norma primária, que estipula o vínculo de direito material entre os sujeitos de direito; e uma norma secundária, que vincula sujeito passivo e Poder Judiciário, estipulando sanções capazes de levar ao cumprimento da norma primária.

Recentes reformas no processo civil brasileiro fixam, de uma vez por todas, que as normas provenientes dos enunciados-enunciados produzidos pelo Estado-juiz podem ter características comuns, e simultâneas, aos proferimentos judiciais chamados de condenatórios, constitutivos, declaratórios ou mandamentais.

Assim, o conteúdo da norma secundária, que atribui poderes ao Estado-juiz para interferir na esfera jurídica do sujeito que não cumpriu a norma primária, foi ampliado com novas eficácias que, antes, eram tidas como exclusivas de uma ou outra espécie de decisão (principalmente a condenatória).

Por isso o Ministro Luiz Fux diz que

“A natureza da sentença que julga o Mandado de Segurança é objeto de acentuadas divergências entre os doutrinadores, sendo certo afirmar-se que mercê de sua feição cognitiva, o seu comando pode assumir o caráter declaratório, condenatório ou constitutivo coadjuvado pela autoexecutoriedade e mandamentalidade”.¹¹⁵

No mesmo sentido é a afirmação do Professor Humberto Theodoro Júnior:

“O mandado de segurança tem como objetivo desfazer o ato de autoridade coatora de efeitos lesivos para direito líquido [sic] e certo

¹¹⁴Santi, Eurico Marcos Diniz de e Conrado, Paulo César. Revista Dialética de Direito Tributário número 90. São Paulo: Dialética. p. 50.

¹¹⁵Fux, Luiz. Mandado de Segurança. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 90.

do impetrante, ou pelo menos impedir que tais efeitos se concretizem; e, se já consumados, que sejam sanados. Assim, a sentença que defere a segurança pode apresentar qualquer um dos efeitos conhecidos para provimento de um processo de conhecimento”¹¹⁶

Como a classificação acima considera os procedimentos que levaram à decisão judicial, e não os pedidos tecidos, é de se ver que a classificação não se sustenta, porque a solução da atividade jurisdicional pode ser dotada de enunciados-enunciados que farão nascer as mais diversas normas, por meio de atribuição de sentido.

Essa amplitude de eficácias é corroborada pelo artigo 475-N, inciso I, do Código de Processo Civil¹¹⁷, que deu a todas as espécies de sentenças a força de título executivo judicial, o que antes era atribuído apenas às sentenças condenatórias.

Realmente, sem esse dispositivo, quando executáveis eram apenas as decisões condenatórias, havia dificuldade para se imprimir efeito patrimonial nas decisões do mandado de segurança, até então classificadas de mandamentais ou declaratórias.

Essa dificuldade se refletia nos efeitos patrimoniais: se executáveis eram apenas as decisões condenatórias, não havia como se conceder efeito patrimonial a uma norma dita mandamental ou declaratória construída em mandado de segurança.

Com a mudança, tornaram-se exigíveis outras espécies de normas criadas pelo Poder Judiciário, como pontua o professor Fredie Didier Jr, em obra conjunta com os professores Flávio Cheim Jorge e Marcelo Abelha Rodrigues, mencionando a resistência de autores da estirpe de Cândido Rangel Dinamarco e Araken de Assis:

“O art. 475-N, I, prescreve que é título executivo judicial a ‘sentença proferida no processo civil que reconheça a existência de obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia’. Retirou-se a menção que havia à sentença condenatória, para deixar claro que

¹¹⁶ Theodoro Júnior, Humberto. O mandado de segurança segundo a Lei 12.016, de 07 de agosto de 2009. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 36.

¹¹⁷ Art. 475-N. São títulos executivos judiciais: (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005):

I – a sentença proferida no processo civil que reconheça a existência de obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005) [...].

qualquer sentença que reconhecer a existência de uma obrigação exigível, o que inclui a declaratória, tem eficácia executiva”.¹¹⁸

Logo em seguida o professor exemplifica a proximidade de certas decisões declaratórias e condenatórias:

“De fato, se uma decisão judicial reconhece a existência de um direito a prestação já exercitável (definição completa da norma jurídica individualizada), em nada ela se distingue de uma sentença condenatória, em que isso também acontece. A sentença declaratória, proferida com base no art. 4º, parágrafo único, do CPC, tem força executiva, independentemente do ajuizamento de outro processo de conhecimento, de natureza ‘condenatória’”.¹¹⁹

Assim, mesmo os enunciados-enunciados criados provenientes de mandado de segurança, poderão dar azo a uma norma de execução, conforme aduz Cássio Scarpinella Bueno:

“Esse efeito declaratório, quero crer, é dado que deve ser mais bem estudado pela doutrina para extrair do mandado de segurança o máximo de seu procedimento, o máximo de sua(s) eficácia(s), mesmo naqueles casos em que, por uma razão ou por outra, a concessão é tardia porque irremediavelmente consumado o dano que a impetração quis obstar. Justamente para que não se afirme, pura e simplesmente, que o mandado ‘perdeu o objeto’, isto é, que não há mais interesse jurídico na impetração diante da consumação do dano que se pretendeu evitar. Pelo menos em casos como tais deve o mandado de segurança ser julgado para que declare a validade ou não do ato impugnado. Porque essa declaração (este efeito) pode ter valia jurídica, nem que seja para documentar futura ação de perdas e danos a ser movida contra a pessoa jurídica a cujos quadros pertence a autoridade indicada como coatora. Levando em conta a atual redação do inciso I do art. 475-N do Código de Processo Civil, que lhe foi dada pela Lei n. 11.232/2005, não há como desconsiderar, outrossim, que uma decisão que reconheça a ilegalidade ou abusividade de um ato jurídico – o ato questionado no mandado de segurança – possa, ela própria, surtir efeitos patrimoniais, dependendo, se houver necessidade, de sua prévia e escorreita liquidação, com observância aos arts. 475-C a 475-F, todos do Código de Processo Civil”.¹²⁰

Caso se leve em consideração a classificação já sedimentada de sentenças (em condenatória, constitutiva e declaratória), pode-se entender que o inciso I, do artigo 475-N, do Código de Processo Civil, se refere apenas a sentenças declaratórias.

¹¹⁸ Jorge, Flávio Cheim; Didier Jr, Fredie e Rodrigues, Marcelo Abelha. A terceira etapa da reforma processual civil: comentários às Leis n. 11.187/2005, 11.232/2005, 11.276/2006, 11.277/2006, 11.280/2006. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. p. 76.

¹¹⁹ *Idem*. p. 76.

¹²⁰ Bueno, Cassio Scarpinella. Mandado de Segurança: Comentários às Leis n. 1.533/51, 4.348/64 e 5.021/66. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 179-180.

Porém, como já afirmamos, cremos que o processo sirva para criação da realidade jurídica, constituindo um direito positivo novo.

Por isso dizemos que o artigo 475-N, do Código de Processo Civil, se refere a qualquer proferimento judicial, pois todas as decisões vindas do Poder Judiciário “reconhecem a existência de obrigação de fazer, não fazer, entregar coisa ou pagar quantia”, ou seja, todos trazem novos enunciados para criação de novas normas, dotadas em seu conseqüente de uma relação jurídica que tem como objeto prestação de uma daquelas naturezas.

É a essência do processo, a produção de enunciados, expressão das normas criadas proposicionalmente.

Por isso preferimos dizer que, em última análise, toda a veiculação de enunciados-enunciados pelo Poder Judiciário é constitutiva, pois criadora de uma situação jurídica nova, uma nova realidade linguística para as partes processuais e para o direito positivo, criada a partir de suas próprias regras, bem de acordo com a teoria dos jogos de linguagem.

A partir de uma dinâmica como essa não existe razão para manter os predicados atribuídos às sentenças se nelas podem ser veiculados todos os tipos de efeitos.

No mesmo diapasão Sérgio Ferraz, já antes das reformas processuais:

“Controverte-se intensamente, em sede doutrinária, quanto à natureza da sentença em mandado de segurança. Não nos parece, entretanto, o tema inçado de dificuldades insuperáveis. Tampouco divisamos a utilidade prática da própria controvérsia. Em rigor, cabem todas as naturezas que a teoria agasalha, tudo na dependência do próprio conteúdo do pedido. O equívoco está em destacar, isoladamente, o problema da sentença, eis que esta não poderá apartar-se do próprio objeto da ação”.¹²¹

Os novos enunciados-enunciados trazem versões linguísticas feitas pela autoridade competente, fabricadas de acordo com o jogo de linguagem do direito positivo, que antes não pertenciam ao mundo do direito.

¹²¹ Ferraz, Sérgio. Mandado de Segurança (Individual e Coletivo) – Aspectos Polêmicos. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 175.

Assim, tal ocorrência só existirá para o direito quando lavrada em linguagem competente, fazendo surgir (constituindo) uma nova realidade jurídica. É como se manifesta Tárek Moysés Moussallem:

“Com isso, permanecem fora do âmbito do direito os enunciados meramente declaratórios. Ato declaratório, sentença declaratória, lei interpretativa, declaração de vontade, declaração de inconstitucionalidade são ‘nomenclaturas’ que podem levar o interlocutor a entender pela possibilidade de existir no direito enunciados declaratórios em sentido ordinário”.¹²²

Os efeitos retroativos não decorrem de um suposto viés declaratório da decisão, mas da possibilidade de o direito trabalhar com o tempo, fator cultural mutável de acordo com a linguagem que nele interfere, em continuação àquilo que ensinou o professor capixaba:

“A advertência de AUSTIN não pode passar despercebida. Bastam verificar as desastrosas conclusões de se levar às últimas consequências a ‘declaração’ em direito, quando se afirma, por exemplo, que a sentença em ‘ação declaratória’ goza de caráter *ex tunc*. Graves problemas exsurgem da questão mal posta: primeiro, porque, em rigor, não se há falar em ação declaratória, já que o juiz nada descreve; segundo, porquanto o efeito ser *ex tunc* ou *ex nunc*, nenhuma correlação mantém com o fato de a sentença ser ou não declaratória. Exemplo cabal disso são os efeitos atuais que o acórdão proferido em Ação Direta de Inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal pode ter de acordo com a vontade do Pretório”.¹²³

Em resumo, o fato de o artigo 475-N, inciso I, do CPC, ter dado a todas as normas produzidas pelo Estado-juiz a possibilidade de ser título executivo, aliado ao caráter inovador, constitutivo, dessas normas, torna, para o presente trabalho, desnecessária a classificação dividida em decisões condenatórias, declaratórias, constitutivas e mandamentais.

Como para nós, em última instância, as normas provenientes do Poder Judiciário são constitutivas e executáveis, incluindo aí a decisão do mandado de segurança, que poderá trazer diversas características, é tornado possível o seu efeito patrimonial, independentemente do produto proveniente de seu procedimento.

¹²²Moussallem, Tárek Moysés. Revogação em Matéria Tributária. Noeses: São Paulo, 2006.p.64.

¹²³*Idem*.p.65.

3.3.2 A POSSIBILIDADE DE EFEITOS PATRIMONIAIS EM RAZÃO DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA QUE REGE O MANDADO DE SEGURANÇA

O artigo 2º¹²⁴, da nova Lei do Mandado de Segurança, vincula a autoridade dita coatora à União quando esse ente federado sofrer consequências patrimoniais da concessão da segurança, o que já era previsto na antiga lei, ocorrendo apenas a adição da locução “ou pelas entidades autárquicas federais”.

No *caput* do artigo 6º¹²⁵, da mesma lei, pode-se ler que a parte deve indicar, na petição inicial do *writ*, “além da autoridade coatora, a pessoa jurídica que esta integra, à qual se acha vinculada ou da qual exerce atribuições”.

A exigência já era prevista na Lei 1.533/1951, e sempre fomentou discussões sobre quem seria o verdadeiro réu do mandado de segurança: a autoridade coatora, a pessoa jurídica de direito público que vincula a autoridade coatora ou as duas pessoas em litisconsórcio necessário.

¹²⁴Art. 2º Considerar-se-á federal a autoridade coatora se as consequências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela União ou entidade por ela controlada.

¹²⁵Art. 6º A petição inicial, que deverá preencher os requisitos estabelecidos pela lei processual, será apresentada em 2 (duas) vias com os documentos que instruírem a primeira reproduzidos na segunda e indicará, além da autoridade coatora, a pessoa jurídica que esta integra, à qual se acha vinculada ou da qual exerce atribuições.

§ 1º No caso em que o documento necessário a prova do alegado se ache em repartição ou estabelecimento público ou em poder de autoridade que se recuse a fornecê-lo por certidão ou de terceiro, o juiz ordenará, preliminarmente, por ofício, a exibição desse documento em original ou em cópia autêntica e marcará, para o cumprimento da ordem, o prazo de 10 (dez) dias. O escrivão extrairá cópias do documento para juntá-las à segunda via da petição.

§ 2º Se a autoridade que tiver procedido dessa maneira for a própria coatora, a ordem far-se-á no próprio instrumento da notificação.

§ 3º Considera-se autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática.

§ 4º (VETADO)

§ 5º Denega-se o mandado de segurança nos casos previstos pelo art. 267 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.

§ 6º O pedido de mandado de segurança poderá ser renovado dentro do prazo decadencial, se a decisão denegatória não lhe houver apreciado o mérito.

Já o parágrafo 2º, do artigo 7º, da lei 12.016/2006¹²⁶, veda concessão de medida liminar para aumento ou a extensão de vantagens, ou pagamento de qualquer natureza para servidores públicos, na linha daquilo que já ocorria sob a vigência da Lei 5.021/1966, em seu artigo 1º, parágrafo 4º¹²⁷

Também na revogada Lei 4.348/64 existiam disposições acerca de atribuição de efeitos patrimoniais ao mandado de segurança.

No inciso II, do artigo 7º, da Lei 12.016/2009¹²⁸, mais uma vez é invocada a pessoa jurídica interessada, a quem deve ser enviada cópia da inicial do mandado de segurança, na pessoa de seu representante legal.

A possibilidade de efeitos patrimoniais fica ainda mais clara quando da leitura do artigo 14, parágrafo 4º da Lei 12.016/2009¹²⁹, que faz com que o mandado de segurança atinja prestações vencidas a partir da impetração, nos moldes do que

¹²⁶Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

[...].

§ 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. [...].

¹²⁷Art. 1º O pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias asseguradas, em sentença concessiva de mandado de segurança, a servidor público federal, da administração direta ou autárquica, e a servidor público estadual e municipal, somente será efetuado relativamente as prestações que se vencerem a contar da data do ajuizamento da inicial. [...].

§ 4º Não se concederá medida liminar para efeito de pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias. [...].

¹²⁸Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

I - que se notifique o coator do conteúdo da petição inicial, enviando-lhe a segunda via apresentada com as cópias dos documentos, a fim de que, no prazo de 10 (dez) dias, preste as informações;

II - que se dê ciência do feito ao órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada, enviando-lhe cópia da inicial sem documentos, para que, querendo, ingresse no feito; [...].

¹²⁹Art. 4º Em caso de urgência, é permitido, observados os requisitos legais, impetrar mandado de segurança por telegrama, radiograma, fax ou outro meio eletrônico de autenticidade comprovada.

§ 1º Poderá o juiz, em caso de urgência, notificar a autoridade por telegrama, radiograma ou outro meio que assegure a autenticidade do documento e a imediata ciência pela autoridade.

§ 2º O texto original da petição deverá ser apresentado nos 5 (cinco) dias úteis seguintes.

§ 3º Para os fins deste artigo, em se tratando de documento eletrônico, serão observadas as regras da Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.

ocorria quando da vigência do artigo 1º, *caput*, da Lei 5.021/1966¹³⁰, e sob a atual súmula 271 do Supremo Tribunal Federal¹³¹.

Já pelo artigo 19 da Lei 12.016/2009, vemos que os efeitos patrimoniais veiculados em mandado de segurança, extinto por julgamento que não adentrou o mérito, podem ser pleiteados em ação própria.

Ou seja, o artigo pressupõe a possibilidade de efeitos patrimoniais pleiteados em mandado de segurança, não alcançados exclusivamente em razão de decisão que não analisou o mérito.

Porém, não se quer dizer aqui que o mandado de segurança deva ser indenizatório, como afirmou Cássio Scarpinella Bueno:

“Nesse sentido, o dispositivo deixa bem claro que o mandado de segurança não se dirige [...] à resolução de questões meramente patrimoniais. Diferentemente, predestina-se a buscar proteção *in natura* do bem. Seja para evitar a consumação de uma ameaça (mandado de segurança *preventivo*), seja para sustar eficazmente efeitos concretos de lesão já ocorrida (mandado de segurança *repressivo*), o mandado de segurança não transige com a possibilidade de reparação econômica futura. O mandado de segurança não pode ser tratado como se fosse mera ‘ação indenizatória’”¹³².

Embora não possa ser indenizatório, o que se pode concluir pelo arcabouço posto na Lei 12.016/2009, o *wirt* constitucional não se afasta de todo o tipo de efeitos patrimoniais.

De acordo com Scarpinella, não haveria mero efeito patrimonial em fazer valer uma sentença para fatos pretéritos:

“Com relação aos atrasados, a sentença concessiva da ordem terá não sua força (efeito) típica – a ‘ordem’, o ‘mandamento’ -, mas, diferentemente, terá aptidão para produzir fora (efeito) diversa, atípica do mandado de segurança, ‘condenatória’. Como toda sentença *condenatória* proferida contra a Fazenda Pública, sua

¹³⁰Art. 1º O pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias asseguradas, em sentença concessiva de mandado de segurança, a servidor público federal, da administração direta ou autárquica, e a servidor público estadual e municipal, somente *[sic]* será efetuado relativamente às prestações que se vencerem a contar da data do ajuizamento da inicial.

¹³¹ Súmula 271: Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

¹³²Bueno, Cassio Scarpinella. A nova lei do mandado de segurança. 2ª ed. revista, atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 155.

realização concreta faz-se por *execução*, o que justifica a regra do §3º do art. 1º em destaque. O dispositivo admite, excepcionalmente, portanto, que o mandado de segurança regule *também* o passado, admitindo 'execução' propriamente dita para recuperação (cobrança) dos atrasados".¹³³

Como dissemos, as decisões em processo judicial podem atingir fatos pretéritos, não pela sua rogada natureza, mas pelo poder que o próprio direito tem de criar sua realidade linguisticamente, inclusive a realidade temporal (conforme dissemos quando tratamos de decisões declaratórias em mandado de segurança).

Hely Lopes Meirelles afirma que o pedido concedido no mandado de segurança deve ser cumprido imediatamente, de maneira específica e *in natura*, o que não quer significar que o descumprimento da norma primária que vincula Estado-administração e administrado não possa ser combatido por meio de um pedido que, deferido, virá a ter efeitos patrimoniais.

É o que professa:

"A segurança pode prestar-se à remoção de obstáculos a pagamentos em dinheiro, desde que a retenção desses pagamentos decorra de ato ilegal da Administração, como, p. ex., a exigência de condições estranhas à obrigação do credor para o recebimento do que lhe é devido. Neste caso, o juiz poderá ordenar o pagamento, afastando as exigências ilegais. O que negamos, de início, é a utilização da segurança para a reparação de danos patrimoniais, dado que seu objeto próprio é a invalidação de atos de autoridades ofensivos de direito individual líquido e certo".¹³⁴

Embora o professor afaste os casos de dano, menciona que STF e STJ admitem a devolução de multas e sanções pecuniárias por meio do mandado de segurança.

Assim, não existe na legislação entrave ao efeito patrimonial a ser concedido no mandado de segurança. Em verdade, o efeito patrimonial é previsto e protegido, servindo, inclusive, como critério para determinação do sujeito passivo da relação processual fincada no mandado de segurança.

¹³³ Bueno, Cassio Scarpinella. Mandado de Segurança: Comentários às Leis n. 1.533/51, 4.348/64 e 5.021/66. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 300.

¹³⁴ Meirelles, Hely Lopes. Mandado de segurança e ação popular. 16ª ed. Malheiros: São Paulo 1995. p. 103.

3.3.3 A POSSIBILIDADE DE EFEITOS PATRIMONIAIS EM RAZÃO DA APLICAÇÃO DA EXECUÇÃO PREVISTA NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Para Cassio Scapinella Bueno, o mandado de segurança deve garantir a fruição plena do bem da vida e não seu acesso ao consectário monetário, conforme coloca:

“Desde seu nascedouro, o mandado de segurança volta-se à fruição plena, integral e *in natura* do bem da vida que se diz lesionado ou ameaçado por ato de autoridade. Essa noção é avessa à sua substituição por mero equivalente monetário. Daí ser comum a afirmação de que o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança (súmula 269 do STF) nem tem efeitos patrimoniais pretéritos (Lei 1.533/51, art. 15, e Súmula 271 do STF)”¹³⁵

O autor traz enfoque na tutela específica, mote de diversas reformas no processo civil contemporâneo.

Na Constituição, ou na legislação infraconstitucional, não existem limites para a confecção de pedidos para o mandado de segurança, podendo ser feitos todos aqueles elencados no Código de Processo Civil, desde que veiculem ataque ao descumprimento da norma primária, de direito material, que vincula Estado-administração e administrado, e busquem corrigir a ordem jurídica por ele desrespeitada.

Extrapolando o campo dos exemplos, se os pedidos do mandado de segurança devem buscar a emissão de uma ordem, até mesmo a ordem de pagamento de uma quantia se encaixaria nesse perfil.

Sendo assim, fica patente a problemática causada pela classificação de sentenças e a tentativa de se distribuir cada classificação a um tipo de procedimento, sem perceber que os proferimentos jurisdicionais vão muito além das formas estanques que a doutrina e jurisprudência querem crer existir.

¹³⁵ Bueno, Cassio Scapinella. Mandado de Segurança: Comentários às Leis n. 1.533/51, 4.348/64 e 5.021/66. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 9.

Então, em caso de necessidade de execução da norma proveniente do mandado de segurança, deve ser utilizado o Código de Processo Civil, uma vez que não existem disposições suficientes na Lei 12.016/2009.

Ainda mais diante do artigo 475-N, inciso I, do Código de Processo Civil, acima estudado.

Por isso, melhor o posicionamento que colocamos acima: de que as sentenças, por veicularem norma concreta e individual que reinaugura o sistema, são todas constitutivas, entre elas a sentença do mandado de segurança.

Pelas recentes reformas do Código de Processo Civil, parece que o caminho é justamente este: positivar que a diferença rígida das espécies de sentença não é mais aceitável, e que os pedidos devem determinar o tipo de decisão que virá, conforme leitura dos artigos 475-J¹³⁶ e 475-N, inciso I do CPC, que atribuíram novas eficácias à sentença.¹³⁷

Tanto que se pode afirmar que os efeitos patrimoniais anteriores ao protocolo da ação do mandado de segurança que, segundo a doutrina, devem ser buscados administrativa ou judicialmente (por outra via que não o mandado de segurança), deveriam ser objeto de liquidação de sentença, conforme o artigo 475-A¹³⁸, do CPC.

¹³⁶Art. 475-J. Caso o devedor, condenado ao pagamento de quantia certa ou já fixada em liquidação, não o efetue no prazo de quinze dias, o montante da condenação será acrescido de multa no percentual de dez por cento e, a requerimento do credor e observado o disposto no art. 614, inciso II, desta Lei, expedir-se-á mandado de penhora e avaliação. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 1º Do auto de penhora e de avaliação será de imediato intimado o executado, na pessoa de seu advogado (arts. 236 e 237), ou, na falta deste, o seu representante legal, ou pessoalmente, por mandado ou pelo correio, podendo oferecer impugnação, querendo, no prazo de quinze dias. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 2º Caso o oficial de justiça não possa proceder à avaliação, por depender de conhecimentos especializados, o juiz, de imediato, nomeará avaliador, assinando-lhe breve prazo para a entrega do laudo. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 3º O exequente poderá, em seu requerimento, indicar desde logo os bens a serem penhorados. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 4º Efetuado o pagamento parcial no prazo previsto no caput deste artigo, a multa de dez por cento incidirá sobre o restante. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 5º Não sendo requerida a execução no prazo de seis meses, o juiz mandará arquivar os autos, sem prejuízo de seu desarquivamento a pedido da parte. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

¹³⁷Bueno, Cassio Scarpinella. A nova lei do mandado de segurança. 2ª ed. revista, atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 299.

¹³⁸Art. 475-A. Quando a sentença não determinar o valor devido, procede-se à sua liquidação. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 1º Do requerimento de liquidação de sentença será a parte intimada, na pessoa de seu advogado. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Mesmo sendo a execução contra a Fazenda Pública regida pelo artigo 730¹³⁹, do Código de Processo Civil, as normas provenientes dos enunciados-enunciados relacionados ao cumprimento de sentença podem ser utilizados subsidiariamente, pois não existe correspondente no procedimento daquele dispositivo.

Quer-se dizer com isso que o consectário pecuniário, ou qualquer outro reflexo patrimonial, pode ser o direito em si, sem óbices para que seja pleiteado por meio do mandado de segurança, o que é corroborado, a nosso ver, pelas súmulas editadas para regular a questão.

Não se quer aqui discutir as hipóteses nas quais o direito pleiteado pelo *writ* é o correspondente pecuniário do direito desrespeitado, mas sim aquelas nas quais os efeitos patrimoniais são o próprio direito. Nesse caso, não existe vedação para que o jurisdicionado possa escolher o procedimento do mandado de segurança.

Colocada alguma objeção à aplicação desses novos dispositivos ao mandado de segurança, corre-se o risco de deixar o remédio constitucional na retaguarda do direito brasileiro, tornando-o ação diminuída quando comparada a outros meios de efetivação de tutela.

§ 2º A liquidação poderá ser requerida na pendência de recurso, processando-se em autos apartados, no juízo de origem, cumprindo ao liquidante instruir o pedido com cópias das peças processuais pertinentes. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 3º Nos processos sob procedimento comum sumário, referidos no art. 275, inciso II, alíneas 'd' e 'e' desta Lei, e defesa a sentença ilíquida, cumprindo ao juiz, se for o caso, fixar de plano, a seu prudente critério, o valor devido. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

¹³⁹Art. 730. Na execução por quantia certa contra a Fazenda Pública, citar-se-á a devedora para opor embargos em 10 (dez) dias; se esta não os opuser, no prazo legal, observar-se-ão as seguintes regras: (Vide Lei nº 8.213, de 1991)(Vide Lei nº 9.494, de 1997)

I - o juiz requisitará o pagamento por intermédio do presidente do tribunal competente;

II - far-se-á o pagamento na ordem de apresentação do precatório e à conta do respectivo crédito.

3.3.4 AS SÚMULAS 269 E 271 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

As súmulas 269¹⁴⁰ e 271, do Supremo Tribunal Federal, em que pese a existência de lei tratando do procedimento do mandado de segurança, servem até hoje para afastar os efeitos patrimoniais pretéritos dessa ação constitucional, apesar da existência de uma série de dispositivos no Código de Processo Civil que fazem operacionalizar a liquidação de sentença do *mandamus*.

Por isso cremos que uma certa aplicabilidade pode ser conferida às súmulas, desde que restrita a fatos jurídicos idênticos àqueles que compõem a norma concreta e individual constante nos precedentes que a elas deram origem.

O enunciado-enunciado da súmula 269 é proveniente das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos recursos em mandado de segurança de números 6.747¹⁴¹, 10.065¹⁴², 10.149¹⁴³ e 10.629¹⁴⁴.

O precedente RMS 6.747 trata de nomeação de servidores públicos interinos para o cargo de professor do então Estado da Guanabara, em detrimento de concursados aprovados para os cargos, com pedido para que os efeitos do mandado de segurança retroagissem à época da nomeação dos efetivados.

Dessa maneira, o Supremo decidiu não conceder os efeitos pretéritos ao mandado de segurança.

¹⁴⁰ Súmula 269: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.

¹⁴¹ A NOMEAÇÃO, PARA FINS FUNCIONAIS, DEVE ANTECEDER A EFETIVAÇÃO DOS INTERINOS, DETERMINADA EM LEI POSTERIOR AO CONCURSO, EMBORA DA CONCESSÃO DA SEGURANÇA NÃO RESULTEM DIRETAMENTE EFEITOS PATRIMONIAIS PRETERITOS. (RMS 6747, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Tribunal Pleno, julgado em 27/05/1963, ADJ DATA 25-07-1963 PP-00373 EMENT VOL-00542-01 PP-00152).

¹⁴² O mandado de segurança não é substitutivo da ação de cobrança. (RMS 10065, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1962, DJ 18-10-1962 PP-03005 EMENT VOL-00518-08 PP-02935).

¹⁴³ PEDIDO QUE ENVOLVE VERDADEIRA AÇÃO DE COBRANÇA, NÃO CABE EM MANDADO DE SEGURANÇA. (RMS 10149, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1962, DJ 20-09-1962 PP-02659 EMENT VOL-00517-02 PP-00560).

¹⁴⁴ O MANDADO DE SEGURANÇA NÃO SE DESTINA A VANTAGENS ECONOMICAS PRETERITAS. (RMS 10629, Relator(a): Min. ARI FRANCO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/1963, EMENT VOL-00531-01 PP-00323).

Essa decisão foi no sentido de evitar a constituição de uma dívida a favor dos professores, contra a Fazenda Pública, afastando efeitos patrimoniais, que devem ser exigidos na via administrativa ou pelo caminho processual direto.

Já o RMS 10.065 trata de postulação de diferenças de “vencimentos em relação a períodos pretéritos”, por meio de segurança impetrada também por servidor público. Na decisão do pretório Excelso, lê-se que o *writ* foi negado porque o “mandado de segurança não é substitutivo da ação de cobrança”.

Mesma sorte teve o funcionário público que impetrou o RMS 10.149, uma vez que o STF considerou o pedido veiculado como sendo exigência de proventos (acumulação de proventos de aposentadoria), efeitos patrimoniais não concedidos.

Repetida decisão para o RMS 10.629, apresentado, dessa vez, por pessoa jurídica de proteção à maternidade e saúde, para receber subversão prevista no orçamento do Ministério da Saúde, mas não destinada.

Nesses casos, as normas primárias buscadas pelos impetrantes seriam de seguinte estrutura: “sendo beneficiário de certo valor proveniente da administração pública não pago” (antecedente, fato jurídico) “então deve a administração pública adimplir esse valor” (consequente, relação jurídica envolvendo administração e administrado tendo como objeto uma obrigação de pagar).

Por sua vez, a súmula 271 tem como precedentes o mesmo RMS 6.747 acima comentado, somado ao agravo de instrumento 26.672¹⁴⁵ e ao recurso extraordinário 48.567¹⁴⁶.

Sobre o RMS 6.747 não são necessárias outras linhas além daquelas já tecidas.

O agravo de instrumento 26.672 buscou levar ao Supremo Tribunal Federal recurso extraordinário que ataca determinação dada por Tribunal de Justiça no sentido de

¹⁴⁵1) INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DE LEI LOCAL NÃO ENSEJA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2) O MANDADO DE SEGURANÇA NÃO SUBSTITUI AÇÃO DE COBRANÇA DE VENCIMENTOS ATRAZADOS. (AI 26672, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Segunda Turma, julgado em 12/03/1963, EMENT VOL-00530-01 PP-00015).

¹⁴⁶MANDADO DE SEGURANÇA. MEIO JUDICIAL INIDONEO PARA OBTENÇÃO DA ORDEM DE PAGAMENTO. NÃO SE PODE OBTER, PELO MANDADO DE SEGURANÇA, DIRETAMENTE, UMA ORDEM DE PAGAMENTO. (RE 48567, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Segunda Turma, julgado em 15/05/1962, DJ 15-06-1962 PP-01388 EMENT VOL-00503 PP-00321).

pagar a dois funcionários públicos, removidos de seu local de lotação, a “remuneração de seus mencionados cargos, quer quanto aos meses já vencidos, quer quanto aos subsequentes”.

Foi dada procedência ao agravo de instrumento na parte que narra a exorbitância da concessão da segurança, no sentido de impedir a percepção da remuneração pelos funcionários públicos impetrantes.

Já a ementa do recurso extraordinário 48.567 traz expresso que o mandado de segurança não se presta a buscar uma ordem de pagamento, em processo envolvendo servidores aposentados e instituto público de gestão previdenciária ligado à União Federal.

Os servidores pleiteavam diferenças de proventos percebidos do instituto de aposentadoria. Dessa vez, o ministro Relator Victor Nunes fez a ressalva de que “consequências de ordem patrimonial podem advir da concessão de mandado de segurança, por via indireta”, para logo em seguida complementar no sentido da ementa: “mas não se pode obter, pelo mandado de segurança, diretamente, uma ordem de pagamento”.

Acreditamos que as súmulas devem ser aplicadas apenas quando possível a versão de fatos jurídicos idênticos àqueles constantes nas normas individuais e concretas produzidas nos seus precedentes.

Para outros fatos jurídicos, não há razão para que seja aplicado o consequente determinado pelas súmulas, tornando possível, caso não se esbarre na vedação do enunciado-enunciado do artigo 19 da Lei 12.016/2009¹⁴⁷, efeito patrimonial pleiteado no mandado de segurança.

Possível a criação de fatos jurídicos idênticos àqueles que levaram à edição das súmulas 269 e 271, ou não, é de se ver que os verbetes não podem funcionar como enunciados-enunciados, como hipóteses abstratas para a criação do direito.

¹⁴⁷Art. 19. A sentença ou o acórdão que denegar mandado de segurança, sem decidir o mérito, não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais.

Podem, sim, quando tratarem de fatos jurídicos idênticos, auxiliar o convencimento do magistrado na criação da proposição.

As súmulas aqui analisadas nasceram sob o regime de enunciados-enunciados processuais que impediam aplicação de punições para interferir na vontade do devedor (multas, bloqueios eletrônicos etc.). Para os casos que vão além daqueles tratados nos precedentes, não existe razão para que sejam aplicados os mesmos consequentes (que negam efeitos patrimoniais pretéritos ao mandado de segurança), principalmente diante das reformas do Código de Processo Civil.

Antes, como as normas provenientes dos processos não possuíam as eficácias executivas de hoje, os descumprimentos eram vertidos em perdas e danos conforme asseveram Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart:

“Lembre-se que na época do direito liberal clássico, prevalecendo a liberdade e a autonomia da vontade, era impossível ao Estado obrigar o cidadão a cumprir obrigação infungível, e por isso a obrigação era convertida em perdas e danos. Aí era viável apenas a sentença capaz de condenar ao pagamento de dinheiro. A sentença condenatória não permite a realização de direitos que dependem da vontade do réu, exatamente pela razão de que, na época em que foi concebida, não era admissível o uso da multa como meio de coerção da vontade dos litigantes. Em outras palavras, a sentença condenatória tem nítida relação com os valores do Estado liberal, não só pela razão de que não admite a coerção da vontade dos litigantes mediante a multa, como também pelo motivo de que os direitos objeto da preocupação desse Estado podiam ser convertidos em pecúnia, e assim podiam ser tutelados”¹⁴⁸.

Agora, a norma secundária concede ao Estado-juiz poderes para fazer valer a norma primária por ele elaborada dentro do processo, sem necessidade de elaborar o consectário patrimonial, as perdas e danos.

¹⁴⁸Marinoni, Luiz Guilherme; Arenhart, Sérgio Cruz. Manual do processo de conhecimento. 5ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. p. 427-428.

3.3.5 SOBRE A SÚMULA 213, DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A súmula 213¹⁴⁹, do Superior Tribunal de Justiça, se originou dos julgados prolatados nos seguintes processos: embargos de declaração no recurso especial número 77.226¹⁵⁰ e recursos especiais 119.155¹⁵¹, 137.790¹⁵², 145.138¹⁵³, 148.742¹⁵⁴ e 148.824¹⁵⁵.

¹⁴⁹ Súmula 213: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito a compensação tributária.

¹⁵⁰ PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO TRIBUTARIA. O RECONHECIMENTO DE QUE O MANDADO DE SEGURANÇA É MEIO APTO PARA A DECLARAÇÃO DE QUE DETERMINADO TRIBUTO É COMPENSAVEL COM OUTRO SUPÕE QUE O WRIT TENHA OBSERVADO AS EXIGENCIAS PROPRIAS, SENDO A TEMPESTIVIDADE A PRIMEIRA DELAS. HIPOTESE EM QUE, DEPENDENDO A COMPENSAÇÃO DO RECONHECIMENTO JUDICIAL DE CREDITO QUE REMONTA AO ANO-BASE DE 1989, O PRAZO PARA A IMPETRAÇÃO SE CONTA A PARTIR DA DATA EM QUE, ENTÃO, O TRIBUTO FOI RECOLHIDO A MAIOR. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. (EDcl no REsp 77226/MG, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/02/1998, DJ 02/03/1998, p. 53).

¹⁵¹ TRIBUTARIO - MANDADO DE SEGURANÇA - COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS FINSOCIAL E COFINS - CABIMENTO DA VIA JUDICIAL - INCONSTITUCIONAL (RE 159.764-1) - LEI 7.689/1988, ART. 9. - PRECEDENTES STJ.

- O MANDADO DE SEGURANÇA CONSTITUI MEIO PROPRIO PARA O EXAME DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CREDITOS REFERENTES A CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL COM PARCELAS VINCENDAS DA COFINS, POR SE TRATAR DE QUESTÃO APENAS DE DIREITO.

- DECLARADA INCONSTITUCIONAL A CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL CRIADA PELO ART. 9. DA LEI 7.689, DE 1988 (RE 159.764-1), OS VALORES RECOLHIDOS A ESSE TITULO, APOS SEREM CORRIGIDOS MONETARIAMENTE DESDE A DATA DO PAGAMENTO, SÃO COMPENSAVEIS COM AQUELES DEVIDOS A TITULO DE CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.

- RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. (REsp 119155/SE, Rel. MIN. PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/08/1997, DJ 20/10/1997, p. 53028).

¹⁵² TRIBUTARIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL (LEI 7.689/1988).

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS (LEI COMPLEMENTAR 70/1991). COMPENSAÇÃO (LEI 8.383/1991): MANDADO DE SEGURANÇA. POSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

I - OS VALORES RECOLHIDOS A TITULO DE CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL, CUJA EXAÇÃO FOI CONSIDERADA INCONSTITUCIONAL PELO STF (RE 150.764-1), SÃO COMPENSAVEIS DIRETAMENTE PELO CONTRIBUINTE COM AQUELES DEVIDOS A CONTA DE COFINS, NO AMBITO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRECEDENTE: ERESP 78.301/BA, RELATOR MIN. ARI PARGENDLER, 1A. SEÇÃO, JULGADO EM 11/12/1996.

II - A IN 67/1992, COMO NORMA COMPLEMENTAR PREVISTA NO ART. 66, PAR. 4., DA LEI 8.383/1991, NÃO PODERIA CRIAR OBICES AO INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTARIA, NÃO PREVISTO NA LEI DE REGENCIA, DEVENDO LIMITAR-SE A SUA SIMPLES REGULAMENTAÇÃO.

III - O MANDADO DE SEGURANÇA É MEIO PROPRIO PARA EXAME DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO, VISTO QUE A COMPENSAÇÃO DA EXAÇÃO EM TELA SE REFERE A QUESTÃO APENAS DE DIREITO.

Como diz o enunciado da súmula 213, nesses precedentes busca-se a declaração de compensação por meio de mandado de segurança, quando necessário respaldo judicial para o crédito a ser compensado.

O REsp 148.742 serviu apenas para afirmar que o mandado de segurança é via hábil para declaração do direito de compensar.

Já o caso dos embargos de declaração no recurso especial número 77.226, o julgamento é orientado por voto do Relator para quem “o mandado de segurança que não pode ter efeitos pretéritos é o mandado de segurança intempestivo”.

Nesse caso, o efeito pretérito deixa de ser concedido não pelo efeito patrimonial em si, mas pelo desrespeito ao prazo para impetração do mandado de segurança, de cento e vinte dias.

Porém, os julgados que realmente são o mote para a confecção da súmula 213 são os REsp 119.155, 137.790, 145.138 e 148.824, nos quais o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o pedido de declaração de compensação entre contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL e a COFINS é matéria eminentemente de direito, sem necessidade de veiculação de prova, acompanhando a inicial do *writ*.

No REsp 145.138, em especial, o Relator Ministro José Delgado (ao adotar a fundamentação do Ministro Ari Pargendler no REsp 78.301), coloca, com outros contornos, aquilo que antes afirmamos: a norma tributária nasce válida e a

IV - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (REsp 137790/PA, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/1998, DJ 02/03/1998, p. 64).

¹⁵³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. A PARTIR DO JULGAMENTO DO ERESp 78.301/BA, DA RELATORIA DO EMINENTE MIN. ARI PARGENDLER, A 1A. SEÇÃO DESTE TRIBUNAL VEM ACOLHENDO A POSSIBILIDADE DE SE EFETUAR COMPENSAÇÃO VIA MANDADO DE SEGURANÇA.

2. RECURSO PROVIDO.

(REsp 145138/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/11/1997, DJ 15/12/1997, p. 66298).

¹⁵⁴PROCESSUAL - EMBARGOS DECLARATORIOS - PRESSUPOSTOS.DETECTADO O ERRO MATERIAL, DEVEM SER RECEBIDOS OS EMBARGOS DECLARATORIOS. (EDcl no AgRg no REsp 148742/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/1998, DJ 29/06/1998, p. 42).

¹⁵⁵ MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO DE CREDITOS. ADMISSIBILIDADE, EM TESE.ADMITE-SE A UTILIZAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA PARA DECIDIR SOBRE A COMPENSAÇÃO DE CREDITOS, SENDO A QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO. (REsp 148824/PB, Rel. MIN. HELIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/1997, DJ 17/11/1997, p. 59511).

obrigação é cumprida sob essa perspectiva, por isso pode-se considerar que a contribuição para o FINSOCIAL é tributo compensável e com a mesma natureza da COFINS, nos moldes do que exigia o artigo 66, da Lei 8.383/91.

“Qual é a natureza dos valores recolhidos indevidamente? Eles não têm natureza de imposto nem a de contribuição; são valores exigidos indevidamente – esta sua qualificação independentemente de qual seja o código utilizado para a respectiva arrecadação, mas seu recolhimento se deu como se fossem devidos a título de Contribuição para o Finsocial e, para o efeito de compensação, devem ser considerados assim”.

A súmula quer dizer, então, que é possível a utilização de mandado de segurança para certeza do direito de compensação (sem produção de provas), quando da utilização do artigo 66, da Lei 8.383/91.

Logo, o enunciado-enunciado que deu origem às normas concretas veiculadas pelos precedentes que originaram a súmula 213 é o do artigo 66, da Lei 8.383/91, sendo que a norma retirada de tal enunciado-enunciado exige tributos de mesma espécie e a ocorrência de compensação futura.

Ocorre que o enunciado-enunciado do artigo 74, da Lei 9.431/96, exige apenas que os créditos tributários e os débitos do Estado sejam provenientes de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Nesses casos, a súmula 213 não se aplica, devendo haver produção de provas que acompanhem a inicial do mandado de segurança.

Isso porque deve ser demonstrado ao Poder Judiciário a possibilidade de criação das normas de débito do Estado, e do crédito tributário, para a consequente criação da norma de compensação, por meio de fatos constantes em provas.

3.4 O MANDADO DE SEGURANÇA E A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A compensação tributária e o mandado de segurança se encontram nos termos liquidez e certeza.

Para que a compensação tributária ocorra, devem ser líquidos e certos o crédito tributário e o débito do Estado, o que significa dizer que deve existir linguagem indicando a certeza da existência de ambos, e o seu *quantum*.

Como vimos, dizer existir linguagem é o mesmo que dizer que devem existir fatos, constantes em provas, das quais se possa atribuir sentido para criação do antecedente e do conseqüente da norma concreta e individual do crédito tributário e do débito do Estado.

A descrição em linguagem competente que realiza o encontro dessas duas normas faz ser criado o fato jurídico da norma de compensação tributária, que tem como relação jurídica a vinculação entre Estado e contribuinte, no sentido de extinguir as obrigações reciprocamente.

Porém, se foi impetrado o mandado de segurança, é porque a autoridade coatora se deparou com duas situações: i) os créditos tributários e os débitos do Fisco não são compensáveis; ou ii) não existe liquidez e certeza em relação ao crédito tributário, em relação ao débito do Fisco, ou a ambos.

Os contribuintes ajuízam mandado de segurança no qual buscam infirmar os atos administrativos veiculadores de normas referentes às duas hipóteses acima declinadas.

No primeiro caso, infirmando a validade da norma desse ato administrativo, ou seja, criando-se uma norma que diz que crédito tributário e débito do Estado possuem a mesma natureza, torna-se possível a construção da norma de compensação, com espeque na súmula 213, do Superior Tribunal de Justiça.

No segundo caso, no qual a autoridade coatora não enxerga a liquidez e a certeza do crédito tributário e do débito do Fisco, é porque a autoridade entendeu que não houve a prévia constituição de uma, ou das duas, normas concretas e individuais. Ou seja, para a autoridade não existem fatos suficientes que demonstrem a possibilidade de criação das normas de crédito tributário e débito do Fisco.

Para possibilitar a constituição do ato coator, necessário que o contribuinte traga com a inicial do mandado de segurança enunciados-enunciados a partir dos quais o Poder Judiciário poderá constituir a norma primária de compensação, que terá em seu antecedente a descrição da existência de um crédito tributário e um débito do Fisco.

Ou seja, para negar a validade do ato administrativo, o contribuinte deverá trazer fatos que demonstrem a enunciação das normas de crédito tributário e débito do Fisco.

Haverá, então, dentro do processo, a criação de uma norma primária veiculadora da compensação. A descrição da negação dessa norma primária será o antecedente da norma secundária, sendo esse antecedente o ato chamado coator, objeto do mandado de segurança que busca a compensação tributária. A ele será ligada uma relação jurídica, na qual o Estado-juiz determina a efetivação da compensação.

Não causa espécie o fato de o Poder Judiciário poder criar norma do crédito tributário, uma vez que sua função é justamente essa: atribuir sentido a enunciados e criar normas.

É o produto que se espera quando, num processo, parte-se da norma abstrata e geral invocada nas petições das partes, dos fatos constantes nas provas, para edificação de uma norma concreta e individual, nos termos do que professa Cristiane Mendonça:

“É forçoso reconhecer, a partir do processo de densificação do Direito, que a norma gerada pelo ato de aplicação da ‘regra-origem’ – seja pelo órgão executivo, seja pelo órgão jurisdicional, seja até mesmo pelo contribuinte – também compõe o conceito de tributo”.¹⁵⁶

¹⁵⁶ Mendonça, Cristiane. Competência tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 58.

Então, para o mandado de segurança que busca essa positividade rumo à compensação tributária, a partir de ato administrativo que nega a existência de crédito tributário e/ou ao débito do Estado, são necessárias provas contundentes de fatos que tragam a enunciação dessas normas.

Partindo da premissa que existem tais provas, necessário averiguar se essa positividade não esbarra nos óbices formais impostos à criação de normas por meio do *writ*.

Comenta-se, em especial, acerca dos efeitos patrimoniais, se é que o mandado de segurança para compensação tributária efetivamente os possui.

Os efeitos patrimoniais para compensação futura prescindem de discussão, uma vez que não existem restrições para parcelas vencidas após a impetração.

Sobre parcelas pretéritas, os óbices que existem são os referentes ao prazo existente para o mandado de segurança, que só pode ser impetrado 120 (cento e vinte dias) após o tempo descrito no ato coator, conforme precedente 77.226, que levou à edição da súmula 213, do STJ.

Quanto a outros possíveis obstáculos, cremos naquilo que antes foi exposto.

Os efeitos patrimoniais da compensação tributária são aqueles suficientes para serem enquadrados na Lei 12.016/2009, para se apontar a autoridade coatora como pertencente a determinada pessoa jurídica de direito público.

Ora, se a própria lei que regula o mandado de segurança prevê certos efeitos patrimoniais para o mandado de segurança, inclusive para fixação da pessoa jurídica à qual se vincula a autoridade coatora, alguma abrangência deve ser dada a esse termo.

A compensação tributária não possui, então, os efeitos patrimoniais suficientes para a subsunção às vedações do sistema, uma vez que a decisão de procedência do mandado de segurança com esse objeto determina que o ente federativo faça um procedimento contábil.

Por isso, foge-se da possibilidade de desembolso de pecúnia pelo ente federativo, seja em alguma modalidade de pagamento direto, seja por meio do artigo 100¹⁵⁷ da

¹⁵⁷Art. 100. 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009). (Vide Emenda Constitucional nº 62, de 2009)

§ 1º Os débitos de natureza alimentícia compreendem aqueles decorrentes de salários, vencimentos, proventos, pensões e suas complementações, benefícios previdenciários e indenizações por morte ou por invalidez, fundadas em responsabilidade civil, em virtude de sentença judicial transitada em julgado, e serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, exceto sobre aqueles referidos no § 2º deste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 2º Os débitos de natureza alimentícia cujos titulares tenham 60 (sessenta) anos de idade ou mais na data de expedição do precatório, ou sejam portadores de doença grave, definidos na forma da lei, serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, até o valor equivalente ao triplo do fixado em lei para os fins do disposto no § 3º deste artigo, admitido o fracionamento para essa finalidade, sendo que o restante será pago na ordem cronológica de apresentação do precatório. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 3º O disposto no caput deste artigo relativamente à expedição de precatórios não se aplica aos pagamentos de obrigações definidas em leis como de pequeno valor que as Fazendas referidas devam fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 4º Para os fins do disposto no § 3º, poderão ser fixados, por leis próprias, valores distintos às entidades de direito público, segundo as diferentes capacidades econômicas, sendo o mínimo igual ao valor do maior benefício do regime geral de previdência social. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 5º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 6º As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento integral e autorizar, a requerimento do credor e exclusivamente para os casos de preterimento de seu direito de precedência ou de não alocação orçamentária do valor necessário à satisfação do seu débito, o sequestro da quantia respectiva. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 7º O Presidente do Tribunal competente que, por ato comissivo ou omissivo, retardar ou tentar frustrar a liquidação regular de precatórios incorrerá em crime de responsabilidade e responderá, também, perante o Conselho Nacional de Justiça. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 8º É vedada a expedição de precatórios complementares ou suplementares de valor pago, bem como o fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução para fins de enquadramento de parcela do total ao que dispõe o § 3º deste artigo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 9º No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 10. Antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas no § 9º, para os fins nele previstos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 11. É facultada ao credor, conforme estabelecido em lei da entidade federativa devedora, a entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

Constituição, os precatórios; esses sim o efeito patrimonial vedado ao mandado de segurança.

A sentença produzida por um mandado de segurança, no fito de alcançar a compensação tributária, constitui uma realidade entre ente federativo e impetrante, podendo ser executada normalmente, conforme as novas eficácias concedidas às diversas sentenças por meio do artigo 475-N, do Código de Processo Civil.

Reforça o argumento o fato de a classificação de sentenças nas espécies condenatória, declaratória, constitutiva, mandamental etc. perder importância atualmente, uma vez que as normas provenientes de um processo são sempre constitutivas de uma nova realidade jurídica, podendo ser dotadas das mais diferentes eficácias, provenientes de ações com vários pedidos cumulados.

Nem mesmo as súmulas 269 e 271, do Supremo Tribunal Federal, são capazes de atingir o mandado de segurança com pedido de compensação tributária.

Isso porque as normas primária e secundária, criadas nas decisões dos seus precedentes, são extremamente distintas dos fatos jurídicos buscados no mandado de segurança para compensação tributária.

Lá, as normas tratam do desembolso direto de pecúnia, pelo ente público, a favor de funcionários públicos ou pessoas jurídicas mantidas por recursos públicos, enquanto aqui o que se quer do ente público é um cálculo para o encontro de contas proveniente da norma do crédito tributário e do débito do Estado.

§ 12. A partir da promulgação desta Emenda Constitucional, a atualização de valores de requisitos, após sua expedição, até o efetivo pagamento, independentemente de sua natureza, será feita pelo índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança, e, para fins de compensação da mora, incidirão juros simples no mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança, ficando excluída a incidência de juros compensatórios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 13. O credor poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor, não se aplicando ao cessionário o disposto nos §§ 2º e 3º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 14. A cessão de precatórios somente produzirá efeitos após comunicação, por meio de petição protocolizada, ao tribunal de origem e à entidade devedora. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 15. Sem prejuízo do disposto neste artigo, lei complementar a esta Constituição Federal poderá estabelecer regime especial para pagamento de crédito de precatórios de Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo sobre vinculações à receita corrente líquida e forma e prazo de liquidação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

§ 16. A seu critério exclusivo e na forma de lei, a União poderá assumir débitos, oriundos de precatórios, de Estados, Distrito Federal e Municípios, refinanciando-os diretamente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 62, de 2009).

Sendo assim, não há razão de ser para vedações à compensação tributária em razão dos efeitos patrimoniais, embora, como dito, tais efeitos fiquem restritos ao prazo de cento e vinte dias a partir do tempo no ato coator.

CAPÍTULO IV - ANÁLISE DOS CASOS ELEITOS COMO PARADIGMÁTICOS

Certas decisões recentes do Superior Tribunal de Justiça parecem impossibilitar a utilização do remédio constitucional como meio para se exigir a compensação, fundamentados na impossibilidade de efeitos patrimoniais ou na necessidade de produção de prova pré-constituída, trazendo indícios de choque com a súmula 213 do STJ.

Esses obstáculos passarão a ser analisados nas linhas a seguir com a luzes que antes foram colocadas. São eles os precedentes provenientes do recurso especial número 1.111.164 e o recurso em mandado de segurança 24.865.

4.1 O RECURSO ESPECIAL NÚMERO 1.111.164, JULGADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No REsp 1.111.164, o STJ fixou a impossibilidade de se exigir compensação de créditos futuros, em razão da inexistência de prova constituída previamente, acerca do recolhimento indevido (entendimento da 1ª Seção do STJ em recurso repetitivo):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPETRAÇÃO VISANDO EFEITOS JURÍDICOS PRÓPRIOS DA EFETIVA REALIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. NECESSIDADE.

1. No que se refere a mandado de segurança sobre compensação tributária, a extensão do âmbito probatório está intimamente

relacionada com os limites da pretensão nele deduzida. Tratando-se de impetração que se limita, com base na súmula 213/STJ, a ver reconhecido o direito de compensar (que tem como pressuposto um ato da autoridade de negar a compensabilidade), mas sem fazer juízo específico sobre os elementos concretos da própria compensação, a prova exigida é a da "condição de credora tributária" (ERESP 116.183/SP, 1ª Seção, Min. Adhemar Maciel, DJ de 27.04.1998).

2. Todavia, será indispensável prova pré-constituída específica quando, à declaração de compensabilidade, a impetração agrega (a) pedido de juízo sobre os elementos da própria compensação (v.g.: reconhecimento do indébito tributário que serve de base para a operação de compensação, acréscimos de juros e correção monetária sobre ele incidente, inexistência de prescrição do direito de compensar), ou (b) pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação (v.g.: expedição de certidão negativa, suspensão da exigibilidade dos créditos tributários contra os quais se opera a compensação). Nesse caso, o reconhecimento da liquidez e certeza do direito afirmado depende necessariamente da comprovação dos elementos concretos da operação realizada ou que o impetrante pretende realizar. Precedentes da 1ª Seção (ERESP 903.367/SP, Min. Denise Arruda, DJe de 22.09.2008) e das Turmas que a compõem.

3. No caso em exame, foram deduzidas pretensões que supõem a efetiva realização da compensação (suspensão da exigibilidade dos créditos tributários abrangidos pela compensação, até o limite do crédito da impetrante e expedição de certidões negativas), o que torna imprescindível, para o reconhecimento da liquidez e certeza do direito afirmado, a pré-constituição da prova dos recolhimentos indevidos.

4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1111164/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 25/05/2009).

A inicial do mandado de segurança pleiteia o reconhecimento do direito à compensação, sem a necessidade de juntada dos comprovantes de recolhimento, e a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários confrontados com os débitos do Estado.

Esse mandado de segurança buscava a compensação referente a indébitos de contribuições ao PIS e ao Finsocial, discussão que chegou ao Superior Tribunal de Justiça porque o Tribunal Regional Federal da 1ª Região entendeu não ser necessária a prova do recolhimento para a declaração do direito de compensar que assiste o contribuinte.

A decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região foi reformada pelo STJ, que entendeu pela necessidade de apresentação de provas relacionadas ao débito do Estado para o deferimento do pedido.

São duas as situações: uma em relação ao pedido (impropriamente denominado) declaratório do direito de compensar; outra em relação à suspensão da exigibilidade dos créditos tributários apresentados à compensação, com expedição da certidão positiva com efeitos de negativa.

Para a primeira hipótese, o STJ diz ser necessária tão só prova pré-constituída de que o contribuinte é credor do Estado, de acordo com o que prescreve os enunciados-enunciados do artigo 66, da Lei 8.383/91, e do artigo 170, do Código Tributário Nacional.

Já para o segundo pedido, o STJ diz ser indispensável a demonstração da liquidez e certeza do direito que pleiteou.

Sendo assim, quando o contribuinte busca apenas a dita declaração do direito de compensar (na verdade, a constituição da relação jurídica com modal flexibilizado em "permitido"), necessários são enunciados-enunciados probatórios dos quais se possa depreender o fato jurídico do antecedente da norma de débito do Estado.

É o que colocamos acima, e o que levou à criação da súmula 213, do Superior Tribunal de Justiça.

A norma do mandado de segurança será construída proposicionalmente e, depois, posta em uma base física. Esse enunciado será utilizado num outro processo de formação linguística, um processo administrativo, que poderá levar à constituição da norma de compensação tributária, caso os requisitos da compensação sejam cumpridos.

Quando o contribuinte pretende, com o mandado de segurança, também uma norma que lhe conceda certidão de regularidade fiscal, necessário que traga enunciados-enunciados probatórios dos quais se depreenda, além da norma do débito do Estado, também a norma do crédito tributário.

Isso porque, para que seja concedida a certidão de regularidade fiscal, necessário que sejam apresentadas provas que façam o Poder Judiciário criar as normas de crédito tributário, pressupostos para a posterior criação da norma que suspende sua exigibilidade (art. 151¹⁵⁸, do Código Tributário Nacional).

Ora, a exigibilidade de uma norma só pode ser suspensa se essa norma existir previamente. É o que acontece com a norma do crédito tributário, sobre a qual irá incidir a metanorma da suspensão de sua exigibilidade.

O Superior Tribunal de Justiça, no caso, debulhou diversas hipóteses de utilização do mandado de segurança para compensação tributária, conforme asseverou Nelson Monteiro Neto:

“O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.111.164, em 13.5.2009, procurou – conforme esperamos ter demonstrado – evidenciar as situações encontráveis no processo de mandado de segurança em tema de compensação tributária, e assim tentou fixar um critério, em relação à exigência da prova, em tais hipóteses. E essa diretriz jurisprudencial deverá, doravante, ser observada pelo País afora”¹⁵⁹.

Então, pode-se concluir que o Superior Tribunal de Justiça não vedou o mandado de segurança para “declaração” do direito de compensação, mas sim que, em mandados de segurança com pedidos sucessivos, um dos pedidos poderá ser julgado improcedente caso não haja alguma prova que precise ser pré-constituída.

E, no caso, o pedido de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários necessita da produção de fatos que levem à produção dessas normas tributárias.

¹⁵⁸Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

VI - o parcelamento.(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

¹⁵⁹ Monteiro Neto, Nelson. Revista Dialética de Direito Tributário nº 168. “A Questão da Prova no Mandado de Segurança em Tema de Compensação Tributária”. São Paulo: Dialética, 2009. p. 118.

4.2 O RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA NÚMERO 24.865, JULGADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Já no RMS 24.865, o STJ decidiu pela impossibilidade de se compensar créditos tributários pretéritos à impetração do mandado de segurança, utilizando como argumento a vedação ao efeitos patrimoniais do mandado de segurança (entendimento da 1ª Turma do STJ).

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO JURÍDICO ENSEJADOR DA TRIBUTAÇÃO (EFETIVO CONSUMO E NÃO A DEMANDA RESERVADA/CONTRATADA DE POTÊNCIA). BASE DE CÁLCULO (VALOR DA TARIFA CORRESPONDENTE A DEMANDA CONSUMIDA E NÃO SOBRE A CONTRATADA). SÚMULA 391/STJ. JULGAMENTO, PELA PRIMEIRA SEÇÃO, DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 960.476/SC). MANDADO DE SEGURANÇA. DECLARAÇÃO DE DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULA 213/STJ. EFEITOS PATRIMONIAIS PRETÉRITOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 271/STF.

[...].

5. O mandado de segurança é instrumento adequado à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos (Súmula 213/STJ), desde que não implique na produção de efeitos patrimoniais pretéritos, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria (Súmula 271/STF).

6. In casu, a pretensão mandamental, encartada no pedido de compensação, restou assim formulada: "... que as autoridades coatoras se abstenham da prática de qualquer ato a restringir o direito à compensação dos indébitos decorrentes do comprovado recolhimento indevido do ICMS sobre o 'seguro-apagão' e sobre a 'demanda', devidamente corrigidos mediante a aplicação da UFIR e acrescidos dos juros à taxa SELIC, incidente sobre o valor corrigido e a partir de cada pagamento indevido, com tributos estaduais vencidos e/ou vincendos, sem a inconstitucional limitação imposta pelo art. 170-A, do CTN, com a redação que lhe deu a Lei Complementar 104/2001, bem como o de todas as práticas fiscais de retaliação do contribuinte em razão da compensação dos indébitos apurados".

7. Entre as causas de pedir ventiladas no mandamus impetrado em 13.03.2006, as impetrantes notificaram o pagamento indevido de

ICMS sobre o valor referente ao encargo emergencial ("seguro apagão"), no período de março/2002 a dezembro/2005, razão pela qual a não concessão do mandamus deve ser mantida, no particular, por força do óbice inserto na Súmula 271/STF

8. Ao revés, merece parcial reforma o acórdão regional para que seja declarado o direito dos impetrantes à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS sobre a diferença entre a energia efetivamente consumida e a "demanda de energia contratada" a partir da impetração do writ of mandamus.

9. Recurso ordinário parcialmente provido apenas para declarar o direito dos impetrantes à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS sobre a diferença entre a energia efetivamente consumida e a "demanda de energia contratada".

(RMS 24865/MT, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 26/08/2010).

A decisão da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no RMS 24.865 trata da incidência de ICMS sobre o oferecimento de potencial de energia elétrica, ventilando o tema da compensação de valores que o impetrante disse terem sido pagos indevidamente.

O pedido de constituição da relação jurídica, com o modal "permitido" para o direito de compensar do contribuinte, foi indeferido para os valores pagos antes da impetração da inicial do *writ*, sob pretexto de que o mandado de segurança não deve possuir efeitos patrimoniais pretéritos, pois feriria as súmulas 269 e 271, do Supremo Tribunal Federal.

Ocorre que as decisões que levaram à confecção das súmulas 269 e 271 objetivavam a criação de norma concreta e individual, cujo conseqüente veicula uma relação jurídica que liga Estado e impetrante pelo modal obrigatório, sendo o objeto da pretensão um dispêndio em pecúnia, conforme já visto.

É a relação jurídica que, abstratamente, prevê o artigo 19 da nova lei que rege o mandado de segurança.

Nessa linha, *respecta máxima venia*, o entendimento da 1ª Turma do STJ parece não se coadunar com o ordenamento jurídico pátrio, por não ser sensível à possibilidade de efeitos patrimoniais indiretos provenientes da solução de mandado de segurança, efeitos que não obrigam um desembolso por parte do Fisco, como preveem as súmulas 269 e 271.

Além disso, a decisão proveniente deste mandado de segurança poderia ser objeto das novas eficácias executivas do Código de Processo Civil, previstas principalmente no artigo 475-N.

É o que possibilita a Lei do Mandado de Segurança, quando menciona os efeitos patrimoniais como critério para apontamento da pessoa jurídica de direito público à qual se encontra vinculada a autoridade dita coatora.

Demonstrando por meio de provas pré-constituídas seu direito, ou seja, a existência de crédito tributário e débito do Estado, compensáveis, merece o contribuinte a compensação, desde que os efeitos pretéritos estejam limitados pelo termo de cento e vinte dias anteriores à impetração do mandado de segurança.

CONCLUSÕES

Os entendimentos filosóficos atuais dissociam linguagem e realidade, sendo o expoente máximo dessa corrente Ludwig Wittgenstein, erigido a tal categoria em razão de suas obras *Tractatus logicus-philosophicus* e *Investigações Filosóficas*, num movimento denominado “giro linguístico”.

Além do giro linguístico, Wittgenstein criou a teoria dos jogos de linguagem, na qual certa palavra ganha significação dentro do uso que se faz dela, e de acordo com as regras do jogo no qual ela é empregada, que devem ser de domínio do sujeito cognoscente.

Assim, a linguagem preexiste ao sujeito cognoscente, que sobre ela se debruçará para emitir conhecimento, por meio de uma nova linguagem. O conhecimento é, então, a relação entre a linguagem do ser cognoscente, a linguagem do objeto e a linguagem do destinatário.

A dissociação entre linguagem e realidade (“giro linguístico”) e a teoria dos jogos de linguagem possibilita, ainda, a formação de um método de estudo científico de objetos formados eminentemente por linguagem, como é o caso da dicotomia entre direito positivo (objeto de linguagem prescritiva) e da Ciência do Direito (de linguagem descritiva).

Para que se labore dentro da Ciência do Direito, dissertando-se acerca do direito positivo, necessário que seja traçado o corte metodológico fundamental, qual seja, o conceito do objeto estudado.

Foi adotado, então, como conceito de direito positivo, o proposto por Paulo de Barros: “(...) o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país”¹⁶⁰, adicionando, porém, o critério do tempo na definição.

¹⁶⁰ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2.

As normas são proposições provenientes da atribuição de sentidos dada aos enunciados jurídicos, base física componente de fatos institucionais como o direito positivo.

O enunciado é criado por uma atividade humana situada no plano dos ser, chamada enunciação.

Por estar no mundo do ser, a enunciação não pode ser repetida, mas deixa resquícios de sua ocorrência, chamados enunciação-enunciada que, ao lado dos enunciados-enunciados (criados pela enunciação, mas carentes de seus vetores de tempo, espaço e sujeito referentes a sua produção), formam as duas espécies de enunciados jurídicos.

No caso da atribuição de sentido às enunciações-enunciadas, nascem as normas denominadas veículos introdutoras de normas, introdutoras das normas que nascem da atribuição de sentido aos enunciados-enunciados.

As normas jurídicas possuem uma estrutura hipotético-condicional, na qual o antecedente serve para descrever um acontecimento ocorrido ou de possível ocorrência, ligado a um conseqüente que estipula uma relação jurídica na qual os sujeitos relacionados têm uma obrigação, permissão ou proibição recíprocas.

De acordo com o antecedente, as normas podem ser abstratas (descriptor de um fato não ocorrido) ou concretas (descriptor de um fato já ocorrido). De acordo com o conseqüente, podem ser gerais (sem sujeitos determinados) ou individuais (com sujeitos determinados).

Com dois caracteres classificatórios, são possíveis quatro espécies de normas: normas abstratas e gerais, abstratas e individuais, concretas e gerais, concretas e individuais.

Nesse passo é separado o que ocorre no plano fenomênico – evento – daquilo normativamente descrito. Se a descrição ocorre no antecedente de uma norma concreta, a essa descrição chamamos fato jurídico (operacionalização da criação da realidade linguística jurídica).

No caminho entre o evento e o fato jurídico estão os fatos, resquícios linguísticos do evento, presentes nas provas. Os fatos não são eventos porque não habitam o plano bruto do ser, nem são fatos jurídicos porque não passaram pelo relato de um atuante do jogo de linguagem do direito positivo (autoridade competente).

Todo esse caminho determina a positivação que, no presente estudo, atém-se à criação da norma concreta e individual, a partir de uma norma abstrata e geral.

Para a criação de normas é imprescindível a interpretação, atividade intelectual humana de atribuição/construção de sentido às diferentes bases físicas necessárias para a elaboração normativa, exercício esse conferido à autoridade competente.

Para a atividade intelectual interpretativa deve ser adotada a “trajetória de interpretação” elaborada por Paulo de Barros Carvalho, que parte de uma base física (S1), passa pela criação de proposições normativas (S2 e S3) até o arranjo delas dentro do sistema jurídico (S4), para finalizar na criação de um novo enunciado, na justa medida da criação do conhecimento.

É esse caminho que nos leva a concluir ser a interpretação um bem elaborado trabalho intelectual e emocional de criação e atribuição de sentido, sendo a trajetória da interpretação um trabalho de enunciação.

Todo esse percurso é cumprido sobre as bases de um processo.

O processo é a atividade de enunciação, na qual a autoridade competente parte de uma base física, atua por meio de interpretação, cria uma proposição normativa, que depois será novamente vertida em uma base física: enunciados-enunciados, enunciação-enunciada, aos quais se atribui sentido para o nascimento de veículos introdutores de normas jurídicas e normas jurídicas, respectivamente.

As normas jurídicas podem ser classificadas, ainda, em primárias ou secundárias.

A classificação de normas primárias e secundárias exige uma concepção dual da norma jurídica, sendo que aquela estipula uma conduta que se quer ver cumprida, e essa estipula uma sanção ao não cumprimento da primeira. Como são produto de um mesmo processo, sua criação é concomitante.

Reforçando, a norma jurídica primária traz em seu antecedente um fato jurídico e, no conseqüente, uma relação jurídica de direito material referente ao dever jurídico/direito subjetivo que sujeitos possuem reflexamente.

Já a norma jurídica secundária traz como fato jurídico a descrição do descumprimento do dever jurídico/direito subjetivo que habita o conseqüente da norma jurídica primária, enquanto seu conseqüente traz uma relação entre o descumpridor da relação jurídica da norma primária com o Estado-juiz.

No tema da compensação tributária foi determinado que tributo é a norma abstrata e geral, ou concreta e individual, organizada na regra matriz de incidência tributária, dotada de critérios de reconhecimento do evento tributável e da relação jurídica existente entre Estado e contribuinte.

A hipótese da regra matriz é cindida em três critérios: o material, o espacial e o temporal, enquanto o conseqüente, que veicula a relação jurídica, traz as cores de um critério subjetivo, habitado pelos sujeitos ativo e passivo; e de um critério quantitativo, formado pela base de cálculo e pela alíquota.

Como qualquer outra norma, a regra matriz de incidência tributária, em que pese em sua feitura tenham ocorrido vícios, só pode ser extirpada do edifício jurídico por outra norma, de controle, que assim determine.

Da ideia de tributo nasce a de crédito tributário, que é a norma concreta e individual que veicula a obrigação do contribuinte a pagar o valor calculado a partir da incidência da norma de tributo, proveniente, de acordo com a norma de distribuição de competências, da elaboração do Fisco ou do contribuinte.

A norma do crédito tributário traz em seu antecedente a descrição em linguagem competente do evento tributável, ou seja, o fato jurídico e, em seu conseqüente, a relação jurídica na qual o contribuinte (sujeito passivo) pagará ao Estado (sujeito ativo) determinado valor (objeto).

Paralela à norma do crédito tributário está a norma do débito do Fisco, que traz como fato jurídico a descrição do pagamento indevido pelo contribuinte e, no

consequente, a relação que vincula o contribuinte (sujeito ativo) ao Estado (sujeito passivo), em torno de uma quantia a ser paga (objeto).

O encontro entre as normas do crédito tributário, e do débito do Estado, linguisticamente elaborado em um processo, leva à norma de compensação tributária.

A compensação é a norma jurídica que traz em seu antecedente a descrição da existência de uma norma de débito do Estado e de uma norma de crédito tributário recíprocas, de mesma dimensão, mas com direções opostas. Em seu consequente, traz uma relação jurídica que obriga os sujeitos envolvidos a extinguir as obrigações existentes a seu favor.

Operacionalizam o instituto da compensação tributária, em caráter abstrato e geral, as normas provenientes da atribuição de sentido aos enunciados-enunciados dos artigos 170 do Código Tributário Nacional (atribuição de competência, do qual provém norma com vetor modalizado em permitido) e 74, da Lei 9.430/96, (do qual provém norma de comportamento com vetor modalizado em obrigatório).

A norma que nasce da leitura conjunta dos dois enunciados exige o encontro de créditos tributários e débitos do Estado de origem tributária, além da liquidez e certeza do débito do Estado. Esta última característica exige seu reflexo, qual seja, a liquidez e certeza do crédito tributário.

Liquidez e certeza do débito do Estado e do crédito tributário só existem quando existentes subsídios capazes de servir como base física para atribuição de sentido e criação de suas normas jurídicas. Devem existir provas, continentes de fatos, aos quais são atribuídos sentidos para construção de normas.

Adentrando o outro tema de face do presente trabalho, o mandado de segurança, o conceituamos como ação prevista para a criação de uma norma de controle das normas dos atos administrativos.

No mandado de segurança, o Poder Judiciário constrói a norma primária, que é aquela que relaciona o Estado-administração e o administrado, veiculando o direito que o administrado tem em relação ao Estado (norma de direito material) e, concomitantemente, constroi a norma secundária, que tem no antecedente a

descrição do descumprimento da norma primária - a essa descrição chamamos ato coator – e, no conseqüente, o Estado-juiz, sujeito ativo de uma relação processual com o Estado-administração, atuará como sujeito ativo da invalidação do ato administrativo.

Deve acompanhar o mandado de segurança a demonstração do direito líquido e certo pleiteado, característica que, em rigor, não afeta o direito, mas os fatos relacionados aos eventos, presentes nas provas, e que levarão à descrição constitutiva do fato jurídico.

Além do direito líquido e certo, encontra-se sedimentado no sistema jurídico brasileiro o entendimento de que o mandado de segurança não possui efeitos patrimoniais, em razão i) da sentença mandamental que supostamente produz, que não pode ser executada; ii) da legislação de regência (lei 12.016/2009), iii) da impossibilidade de aplicação da execução prevista no Código de Processo Civil e iv) das súmulas 269 e 271, do Supremo Tribunal Federal, que proíbem tais efeitos.

Ocorre que esses argumentos, para afastamento da possibilidade de efeitos patrimoniais, não são peremptórios.

Infirmando a primeira alínea, o entendimento de que as decisões proferidas em mandado de segurança, como em qualquer outro processo, são constitutivas de uma nova realidade linguística, e executáveis, segundo o artigo 475-N, inciso I, do Código de Processo Civil.

Também a legislação que rege o mandado de segurança não traz grandes entraves aos efeitos patrimoniais do *writ*. Pelo contrário. Em várias passagens pressupõe o efeito patrimonial, principalmente para delimitação da pessoa jurídica à qual encontra-se vinculada a autoridade apontada como coatora.

Já o Código de Processo Civil fornece dispositivos suficientes para a execução da decisão proveniente de mandado de segurança, subsidiários ao artigo 730 do *codex* processual (artigos 474-A a H¹⁶¹, 475-J e 475-N), desconstruindo a alínea iii) acima.

¹⁶¹Art. 475-B. Quando a determinação do valor da condenação depender apenas de cálculo aritmético, o credor requererá o cumprimento da sentença, na forma do art. 475-J desta Lei,

Já as súmulas 269 e 271, do STF, devem ser aplicadas, como argumento, e não enunciado-enunciado prescritivo, quando for possível a criação de norma com seguinte estrutura: “sendo beneficiário de certo valor proveniente da administração pública não pago” (antecedente, fato jurídico) “então deve a administração pública adimplir esse valor” (consequente, relação jurídica envolvendo administração e administrado tendo como objeto uma obrigação de pagar).

Apenas para fatos jurídicos análogos é que as súmulas poderiam ser utilizadas como argumento, o que não é o caso quando se trata de compensação tributária.

Mesmo assim, deve-se ficar atento, quando da aplicação de tais súmulas, para a observação do Relator de um dos precedentes que levaram à edição da súmula 269, Dr. Victor Nunes: “consequências de ordem patrimonial podem advir da concessão de mandado de segurança, por via indireta [...] mas não se pode obter, pelo mandado de segurança, diretamente, uma ordem de pagamento”.

instruindo o pedido com a memória discriminada e atualizada do cálculo. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 1º Quando a elaboração da memória do cálculo depender de dados existentes em poder do devedor ou de terceiro, o juiz, a requerimento do credor, poderá requisitá-los, fixando prazo de até trinta dias para o cumprimento da diligência. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 2º Se os dados não forem, injustificadamente, apresentados pelo devedor, reputar-se-ão corretos os cálculos apresentados pelo credor, e, se não o forem pelo terceiro, configurar-se-á a situação prevista no art. 362. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 3º Poderá o juiz valer-se do contador do juízo, quando a memória apresentada pelo credor aparentemente exceder os limites da decisão exequenda e, ainda, nos casos de assistência judiciária. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

§ 4º Se o credor não concordar com os cálculos feitos nos termos do § 3º deste artigo, far-se-á a execução pelo valor originariamente pretendido, mas a penhora terá por base o valor encontrado pelo contador. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Art. 475-C. Far-se-á a liquidação por arbitramento quando: (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

I – determinado pela sentença ou convencionado pelas partes; (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

II – o exigir a natureza do objeto da liquidação. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Art. 475-D. Requerida a liquidação por arbitramento, o juiz nomeará o perito e fixará o prazo para a entrega do laudo. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Parágrafo único. Apresentado o laudo, sobre o qual poderão as partes manifestar-se no prazo de dez dias, o juiz proferirá decisão ou designará, se necessário, audiência. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Art. 475-E. Far-se-á a liquidação por artigos, quando, para determinar o valor da condenação, houver necessidade de alegar e provar fato novo. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Art. 475-F. Na liquidação por artigos, observar-se-á, no que couber, o procedimento comum (art. 272). (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Art. 475-G. É defeso, na liquidação, discutir de novo a lide ou modificar a sentença que a julgou. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Art. 475-H. Da decisão de liquidação caberá agravo de instrumento. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

Esses argumentos afastam, então, a impossibilidade de se atingir, por meio do mandado de segurança, efeitos patrimoniais, em razão das súmulas 269 e 271, do STF, conforme o item iv) acima.

Tratadas as hipóteses que poderiam impossibilitar o mandado de segurança, passa-se a discorrer acerca da permissão de sua utilização nos casos de compensação tributária, o que se encontra corporificado na súmula 213, do Superior Tribunal de Justiça. A súmula condensa julgados que permitem a utilização do mandado de segurança como veículo para declaração do direito de compensar.

Os precedentes que levaram à edição da súmula servem, em sua maioria, para possibilitar o encontro futuro de normas dos débitos do Estado provenientes do pagamento indevido do FINSOCIAL, com as normas de crédito tributário provenientes de COFINS, com a ressalva de um dos precedentes, que diz ser o efeito patrimonial pretérito do mandado de segurança limitado ao prazo de cento e vinte dias anteriores ao ajuizamento da inicial.

A súmula 213 foi elaborada sob a aplicação da norma proveniente da atribuição de sentido ao enunciado-enunciado do artigo 66, da Lei 8.383/91, que exige tributos de mesma espécie e compensação futura. Logo, não se aplica aos casos do artigo 74, da Lei 9.431/96, que exige apenas que os valores para compensação sejam provenientes de tributos administrados pela Receita Federal.

Assim, são duas as possibilidades: i) para os casos de compensação futura com invocação do artigo 66, da Lei 8.383/91, não são necessárias provas referentes aos créditos tributários, mas apenas dos débitos do Estado, pois busca-se relação jurídica que determine a compensação com a utilização de normas veiculadoras de tributos da mesma espécie; ii) para os casos de compensação com débitos do Estado e créditos tributários atuais, e aplicação do artigo 74, da Lei 9.431/96, necessária a produção de provas que levem a criação das normas de débito do Estado e crédito tributário.

Aplicando os pressupostos colocados para compensação tributária e mandado de segurança, conclui-se que eles se encontram nos conceitos de liquidez e certeza: no caso da compensação tributária, o débito do Estado e o crédito tributário; no caso do

mandado de segurança, os fatos, constantes nas provas, devem ser líquidos e certos.

O mandado de segurança para compensação tributária pode ser impetrado para controlar duas normas (atos administrativos): i) a que nega a possibilidade de compensação porque norma de crédito tributário e norma de débito do Estado não possuíam a mesma natureza; ii) a que diz não existir a norma de débito do Estado e/ou a norma de crédito tributário.

Para o primeiro caso basta a prova do débito do Estado, para a criação de uma norma que possibilitará criação de normas de compensação futuras pelo próprio contribuinte.

Para o segundo caso, será necessário trazer ao Poder Judiciário, com a inicial do mandado de segurança, fatos constantes em provas, suficiente para a construção das normas de débito do Estado e crédito tributário, que se encontrarão na descrição presente no antecedente da norma de compensação.

Colocados todos esses posicionamentos foram eleitos como paradigmas dois casos julgados pelo Superior Tribunal de Justiça: o REsp 1.111.164 e o RMS 24.865, que decidiram, respectivamente, pela exigência prova pré-constituída para a declaração do direito de compensar, e pela vedação da utilização de mandado de segurança para compensação de créditos tributários pretéritos à impetração em razão dos efeitos patrimoniais

No REsp 1.111.164, o mandado de segurança pleiteava a “declaração” do direito de compensação e a certidão de regularidade fiscal do impetrante.

Provas pré-constituídas são exigidas para um e outro pedido: para que seja deferida a compensação, os artigos 66, da lei 8.383/91 e 170 do CTN exigem prova do débito do Estado; para o deferimento de certidão, necessária a criação da norma de suspensão da exigibilidade crédito tributário, que exige a norma de crédito como pressuposto.

Sendo assim, agiu com acerto o STJ no julgamento do REsp 1.111.164.

Na decisão ao RMS 24.865, não foram considerados os pontos colocados acerca dos efeitos patrimoniais que podem ser alcançados por meio do mandado de segurança, principalmente diante das eficácias executivas presentes no Código de Processo Civil, impressas à decisão do *writ*, que não precisa mais se amoldar a uma espécie estanque entre as classificações de sentença.

O único óbice que deveria ser colocado seria o prazo legal de cento e vinte dias, no lugar de apenas dizer que as súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal afastam os efeitos patrimoniais.

BIBLIOGRAFIA.

Alvim, Eduardo Pellegrini Arruda. Mandado de segurança no direito tributário. 1ª edição. 2ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

Araújo, Inês Lacerda. Do Signo ao Discurso. Introdução à Filosofia da Linguagem. São Paulo: Parábola Editorial, 2004.

Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. São Paulo: Forense, 1999.

Barreto, Marco Antônio Gama. O conceito de tributo no direito brasileiro. 2008. 138 p. Tese de mestrado. Mestrado em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: não publicado, 2008.

Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007.

Bobbio, Norberto. Teoria da Norma Jurídica. 4ª ed. Bauru: Edipro, 2008.

_____. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução Maria Celeste Cordeiro dos Santos. 10.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

Brasil. Constituição de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Consultada em 30 de março de 2013.

_____. Lei 5.021, de 09 de junho de 1966. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5021.htm. Consultada em 30 de março de 2013.

_____. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Acessível em [www.planalto.gov.br /ccivil_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Consultada em 30 de março de 2013.

_____. Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil brasileiro. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm. Consultada em 30 de março de 2013.

_____. Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Consultada em 31 de março de 2013.

_____. Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Consultada em 30 de março de 2013.

_____. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil de 2002. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Consultada em 30 de março de 2013.

_____. Lei 12.016, de 7 de agosto de 2009. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm. Consultada em 30 de março de 2013.

_____. Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Acessível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp118.htm. Consultada em 30 de março de 2013.

_____. EDcl no AgRg no REsp 148742/SP. Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/1998, DJ 29/06/1998, p. 42.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AI nos EREsp 644736/PE. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 06 de jun. 2007. DJ 27/08/2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no REsp 77226/MG, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/02/1998, DJ 02/03/1998, p. 53.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 119155/SE, Rel. MIN. PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/08/1997, DJ 20/10/1997, p. 53028.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 137790/PA, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/1998, DJ 02/03/1998, p. 64.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 145138/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/11/1997, DJ 15/12/1997, p. 66298.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 148824/PB, Rel. MIN. HELIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/1997, DJ 17/11/1997, p. 59511.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1111164/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 25/05/2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI-MC 605/DF. Relator Min. Celso de Mello. Brasília, 23, out. 1991. DJ 05/03/1993.

_____. Supremo Tribunal Federal. AI 26672, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Segunda Turma, julgado em 12/03/1963, EMENT VOL-00530-01. PP-00015.

_____. Supremo Tribunal Federal. EREsp 435835/SC. Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins. Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado. Brasília, 24 de mar. 2004. DJ 04.06.2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 48567, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Segunda Turma, julgado em 15/05/1962, DJ 15-06-1962 PP-01388 EMENT VOL-00503. PP-00321.

_____. Supremo Tribunal Federal. RMS 6747, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Tribunal Pleno, julgado em 27/05/1963, ADJ DATA 25-07-1963 PP-00373 EMENT VOL-00542-01. PP-00152.

_____. Supremo Tribunal Federal. RMS 10065, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1962, DJ 18-10-1962 PP-03005 EMENT VOL-00518-08. PP-02935.

_____. Supremo Tribunal Federal. RMS 10149, Relator(a): Min. VICTOR NUNES, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1962, DJ 20-09-1962 PP-02659 EMENT VOL-00517-02. PP-00560.

_____. Supremo Tribunal Federal. RMS 10629, Relator(a): Min. ARI FRANCO, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/1963, EMENT VOL-00531-01. PP-00323.

Bueno, Cassio Scarpinella. A nova lei do mandado de segurança. 2ª ed. revista, atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Mandado de Segurança: Comentários às Leis n. 1.533/51, 4.348/64 e 5.021/66. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Calamandrei, Piero. Direito processual civil. Por Luiz Abezia e Sandra Drina Fernandez Barbiery. Campinas: Bookseller, 1999.

Câmara, Alexandre de Freitas. Lições de Direito Processual Civil – Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

Campos Filho, Ezequiel de Melo. Compensação: Finsocial x Cofins: vitória notável dos contribuintes no STJ. Revista Dialética de Direito Tributário n. 18. Dialética: São Paulo, 1997.

Carrazza, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2.

_____. Direito tributário: Linguagem e método. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Teoria da Norma Tributária. 2ª edição. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 1981.

_____. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2004.

Cassone, Vittorio. *Interpretação no Direito Tributário: Teoria e Prática: Interpretações Adotadas pelo STF*. São Paulo: Atlas, 2004.

Cassone, Vittorio; Cassone, Maria Eugênia Teixeira. *Processo Tributário: Teoria e Prática*. 5ª ed. rev. ref. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

Castro, Sérgio Monteiro Cupertino de e Moussallem, Tárek Moysés. *Do momento da extinção da relação jurídico-tributária pelo fato jurídico da compensação. Compensação tributária*. Coordenadores Karen Jureidini Dias, Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: MP Ed., 2007.

Cerqueira, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

Chiovenda, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Campinas: Bookseller, 1998.

Conrado, Paulo Cesar. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Compensação Tributária e Processo*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. *Compensação Tributária e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: Confronto e Compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 94. Dialética: São Paulo, 2003. p. 109.

Costa, Mario Luiz Oliveira da. *Revista Dialética de Direito Tributário número 115. Lei Complementar 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN*. São Paulo: Dialética, 2006.

Cunha, Ricarlos Almagro Vitoriano. *Revista Dialética de Direito Tributário número 147: Leis Interpretativas e o Prazo para Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007.

Ferraz Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

Ferraz, Sérgio. Mandado de Segurança (Individual e Coletivo) – Aspectos Polêmicos. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 1995.

Figueiredo, Lucia Valle. “Compensação no direito tributário. Procedimento de compensação do excedente recolhido a maior (art. 66, da lei 8.383/91). Instrução normativa 67/92 da SRF”. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, nº. 15, p. 59-65.

_____. Mandado de Segurança. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

Fux, Luiz. Mandado de Segurança. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Gama, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

Grinover, Ada Pellegrini. Teoria Geral do Processo. São Paulo: Malheiros, 2005.

Hart, Herbert L. A. O Conceito de Direito. 3ª edição. Lisboa: Espaço 2 Gráfico, 2001.

Hernández, José Lopez. "Las Normas Jurídicas como actos ilocutivos: concepto y classes", 2005, disponível na internet via WWW. URL <www.uv.es/CEFD/11/lopez_henan.pdf>. Última atualização em 12 de janeiro de 2008.

Jeveaux, Geovany Cardoso. Direito constitucional: teoria da constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

Jorge, Flávio Cheim; Didier Jr, Fredie e Rodrigues, Marcelo Abelha. A terceira etapa da reforma processual civil: comentários às Leis n. 11.187/2005, 11.232/2005, 11.276/2006, 11.277/2006, 11.280/2006. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

_____. A nova reforma processual: As mudanças introduzidas na legislação processual pelas Leis n. 10.317, 10.352 e 10.358, de dezembro de 2001, e pela Lei n. 10.444, de maio de 2002. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

Kelsen, Hans. Teoria geral do direito e do estado. Tradução de Luis Carlos Borges. 3 ed. 2 tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. Teoria Pura Del Derecho. México: Porrúa, 1983.

_____. Teoria Pura do Direito. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. Teoria geral das normas. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

Lima, Hermes. Introdução à Ciência do Direito. 30ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1993.

Luchi, José Pedro. Linguagem e sociedade. Vitória: EDUFES, 2005.

Machado, Hugo de Brito. "A petição inicial no mandado de segurança em matéria tributária". Processo Tributário. São Paulo: RT, 1994.

Maia Filho, Napoleão Nunes; Rocha, Caio Cesar Vieira e Lima, Tiago Asfor Rocha. Comentários à nova Lei do mandado de segurança. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

Marinoni, Luiz Guilherme; Arenhart, Sérgio Cruz. Manual do processo de conhecimento. 5ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

Marques, José Frederico. Instituições de Direito Processual Civil – Vol. I. Campinas: Millennium, 1999.

Martins, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário. Coordenador Prof. Hugo de Brito Machado. Dialética: São Paulo, 2001.

Maximiliano, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. 19ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

Meirelles, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 21ª ed. Malheiros: São Paulo, 1996.

_____. Mandado de segurança e ação popular. 16ª ed. Malheiros: São Paulo 1995.

Mello, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 22ª ed. Malheiros: São Paulo, 2007.

Mendonça, Cristiane. Competência tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Miranda, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967 com a EC nº 1/69. 2ª ed. São Paulo: RT, 1971.

Monteiro Neto, Nelson. Revista Dialética de Direito Tributário nº 168. "A Questão da Prova no Mandado de Segurança em Tema de Compensação Tributária". São Paulo: Dialética, 2009.

Moreira Júnior, Gilberto de Castro. "A compensação de tributos federais". Revista dialética de direito tributário. São Paulo: Dialética, nº. 15, p. 25-35.

Morshbacher, José. Compensação de tributos: superada a discussão? Revista Dialética de Direito Tributário n. 18. Dialética: São Paulo, 1997.

Moussallem, Tárek Moysés. Algumas críticas a "notas sobre o fato jurídico: críticas ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho". Revista trimestral de direito civil, Rio de Janeiro, n.11, p.151-173, jul./set. 2002.

_____. Fontes do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. Revogação em Matéria Tributária. São Paulo: Noeses, 2005.

Nascimento (org.), Carlos Valder; Nogueira Ruy Barbosa; Machado, Hugo de Brito; Coelho, Sacha Calmon Navarro. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: Editora RT, 1989.

Olivecrona, Karl. *Lenguaje Jurídico y Realidad*. 3ª edição. México: Fontamara, 1991.

Oliveira, Ricardo Mariz de. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Anulatória. Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. Coordenador Prof. Hugo de Brito Machado. Dialética: São Paulo, 2001.

Rocha, João Luiz Coelho da. "Exigências ilegais para compensação de créditos tributários". Revista dialética de direito tributário. São Paulo: Dialética, nº. 26.

Rodrigues, Marcelo Abelha. Manual de direito processual civil – Teoria geral: premissas e institutos fundamentais, relação jurídica; procedimentos em 1.º e 2.º graus; recursos; execução; tutela de urgência. 4ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

_____. Elementos de direito processual civil, v. 1. 2ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Elementos de direito processual civil, v. 2. 2ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

Santi, Eurico Marcos Diniz de e Conrado, Paulo César. Revista Dialética de Direito Tributário número 90. São Paulo: Dialética, 2003.

Talamini, Eduardo. A Efetivação da Liminar e da Sentença no Mandado de Segurança. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Vol. 36, 2001. p. 234. Acessível em <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1793/1490>.

Theodoro Júnior, Humberto. O mandado de segurança segundo a Lei 12.016, de 07 de agosto de 2009. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Tomé, Fabiana del Padre. A Prova no Direito Tributário. 2ª ed. Editora Noeses: São Paulo, 2008.

Troianelli, Gabriel Lacerda. "O indébito tributário e a compensação de tributo indevidamente pago". Revista dialética de direito tributário. São Paulo: Dialética, nº. 6.

_____. Repetição do Indébito, Compensação e Ação Anulatória. Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário. Coordenador Prof. Hugo de Brito Machado. Dialética: São Paulo, 2001.

Vilanova, Lourival. Escritos jurídicos e filosóficos. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003.

_____. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997.

Wittgenstein, Ludwig. Investigações Filosóficas. Petrópolis: Editora Vozes, 2005.