

Suspenso o direito, eis a política: A inaplicabilidade do artigo 15 da Lei 12.016/2009 sobre os mandados de segurança que tratam de tributos indiretos

Suspended the right, behold the politics: The inapplicability of article 15 of Law 12.016/2009 regarding writs of mandamus dealing with indirect taxes

Suspendido el derecho, aquí está la política: La inaplicabilidad del artículo 15 de la Ley 12.016/2009 sobre los mandados de seguridad que tratan de tributos indirectos



Recebimento em 12/08/2024
Aceito em 02/11/2024

Lucas Rodrigues Lima¹
<https://orcid.org/0009-0005-0353-0124>
lr_lima@outlook.com

RESUMO

A Lei 12.016/2009 busca equilibrar a proteção ao direito do particular com a proteção ao interesse coletivo, ao prever a possibilidade de suspensão dos efeitos da segurança concedida por liminar ou sentença, por decisão do presidente do tribunal. No caso de tributos indiretos, essa suspensão resultará na exigibilidade do tributo e, consequentemente, no repasse de seu encargo financeiro ao adquirente do bem ou serviço. Dá surgem as questões: quem terá legitimidade para solicitar a restituição do indébito se a sentença confirmar a liminar e conceder segurança, o contribuinte de direito ou o contribuinte de fato? Se a resposta for o contribuinte de fato (art. 166, CTN), o que acontecerá com a sentença favorável ao contribuinte de direito? Será letra morta? Abordaremos essa problemática a partir da análise da controvérsia sobre a exigibilidade do diferencial de alíquota de ICMS incidente nas operações interestaduais envolvendo não contribuintes do imposto; exemplo paradigmático da necessidade de contenção da política pelo direito.

Palavras-chave: Mandado de segurança; Suspensão da segurança; Tributos indiretos; Autonomia do direito; Contenção da política.

ABSTRACT

Law 12.016/2009 seeks to balance the protection of individual rights with the protection of collective interests by providing for the possibility of suspending the effects, by the president of the court, of a security measure granted. In the case of indirect taxes, such suspension will result in the enforceability of the tax and, consequently, in the passing on of its financial burden to the purchaser of the goods or services. This raises the questions: who will have right to request the

¹ Universidade Federal do Espírito Santo



refund of the undue payment if the judgment confirms the injunction and grants the security, the de jure taxpayer or the de facto taxpayer? If the answer is the de facto taxpayer (Article 166, CTN), what will happen to the favorable judgment for the de jure taxpayer? Will it become ineffective? We will address this issue by analyzing the controversy surrounding the enforceability of the ICMS' rate differential on interstate transactions involving non-taxpayers of the tax; a paradigmatic example of the need to contain politics within the bounds of law.

Keywords: Writ of mandamus; Suspension of the security measure; Indirect taxes; Autonomy of law; Containment of politics.

RESUMEN

La Ley 12.016/2009 busca equilibrar la protección del derecho del particular con la protección del interés colectivo, al prever la posibilidad de suspensión de los efectos de la seguridad concedida por medida cautelar o sentencia, por decisión del presidente del tribunal. En el caso de tributos indirectos, esta suspensión resultará en la exigibilidad del tributo y, consecuentemente, en la transferencia de su carga financiera al adquirente del bien o servicio. De ahí surgen las preguntas: ¿quién tendrá legitimidad para solicitar la devolución del pago indebido si la sentencia confirma la medida cautelar y concede la seguridad, el contribuyente de derecho o el contribuyente de hecho? Si la respuesta es el contribuyente de hecho (art. 166, CTN), ¿qué sucederá con la sentencia favorable al contribuyente de derecho? ¿Será letra muerta? Abordaremos esta problemática a partir del análisis de la controversia sobre la exigibilidad del diferencial de tasa del ICMS incidente en las operaciones interestatales que involucran no contribuyentes del impuesto; un ejemplo paradigmático de la necesidad de contención de la política por el derecho.

Palabras-clave: Mandado de seguridad; Suspensión de la seguridad; Tributos indirectos; Autonomía del derecho; Contención de la política.

1 INTRODUÇÃO

Garantia constitucional conferida ao particular contra o Estado (art. 5º, LXIX, CF), o mandado de segurança é uma ação de rito abreviado e tramitação célere voltada à proteção de direito subjetivo, acerca do qual não há controvérsia quanto à sua existência ou titularidade, que tenha sido violado ou esteja na iminência de sofrer violação pelo Poder Público ou entidade privada que desempenhe suas funções.

A atuação do Poder Judiciário em prol da reparação ou da salvaguarda de direito líquido e certo, de maneira a forçar o Estado a agir ou deixar de agir segundo o seu dever, traz a reboque



consequências políticas e econômicas. Para fazer frente a elas, o artigo 15 da Lei 12.016/2009 confere à pessoa jurídica de direito público interessada e ao Ministério Público a faculdade de instaurar um incidente processual perante o presidente do tribunal, para que obtenha a suspensão dos efeitos da segurança concedida por liminar ou sentença, quando disso decorrer risco de grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas.

Ocorre que nos mandados de segurança que tratam de tributos indiretos, a suspensão da segurança para o reestabelecendo da exigibilidade da obrigação tributária força o contribuinte de direito a calcular, apurar e destacar o imposto na respectiva nota fiscal, repassando o seu encargo financeiro ao terceiro adquirente, contribuinte de fato. Transferido o encargo financeiro, o Código Tributário Nacional dispõe que o contribuinte de direito perde a legitimidade para solicitar a restituição do tributo indevidamente recolhido. Disso surge uma situação de acentuada perplexidade: tendo sido forçado a repassar o encargo financeiro a terceiro, e pressupondo a perda de legitimidade para a solicitar a restituição do indébito, o que o contribuinte de direito fará com a sentença que lhe conceda a segurança? É esse o problema central deste artigo.

Com o objetivo de identificar adequadamente a extensão do problema, em vista de suas repercussões práticas à luz do direito, o estudo foi desenvolvido a partir do confronto de uma controvérsia jurídica específica, referente à cobrança do diferencial de alíquota de ICMS incidente sobre as operações interestaduais que destinam mercadorias para consumidores finais não contribuintes do imposto. Seguindo esse propósito, iniciaremos com a análise dessa discussão judicial acerca do Difal; analisaremos o problema derivado da suspensão da segurança concedida nos mandados de segurança nesse caso específico, para que assim, por indução, possamos verificar as condições e as consequências da suspensão da segurança nos mandados de segurança que tratam de tributos indiretos, de forma geral.

2 UM CASO PARADIGMÁTICO: O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS

Pela redação original da Constituição Federal de 1988, a incidência do ICMS sobre as operações de circulação interestaduais de mercadorias ocorria da seguinte maneira: quando o adquirente era contribuinte do ICMS, o imposto, calculado pela alíquota interestadual, era recolhido ao estado de origem; enquanto a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do estado de destino era recolhida em favor deste ente federado. Já na operação que destinasse mercadoria para não contribuinte do ICMS, o imposto era recolhido, pela alíquota interna do estado de origem, integralmente a esse estado (art. 155, I, “b”, c/c § 2º, VII, “a” e “b” e VIII, CF).



Portanto, no modelo de tributação originariamente traçado pela Constituição, nas operações interestaduais que destinavam mercadorias a consumidores finais não contribuintes do imposto cabia ao estado de destino. Com a popularização das vendas à distância, em especial aquelas “on-line”, se tornou evidente a injustiça disparidade na arrecadação entre os estados envolvidos na operação.

Ao longo dos anos, diferentes Projetos de Emendas à Constituição foram apresentados com o objetivo de corrigir essa injustiça.² Foi finalmente em 17.04.2015 que se deu a publicação da Emenda Constitucional 87, resultado do Projeto de Emenda Constitucional 197/2012, a qual deu cumprimento a esse propósito. A partir da mudança no texto constitucional, o diferencial de alíquota de ICMS, que já antes era recolhido pelo destinatário quando contribuinte do imposto, ao estado de destino, passou a ser devido em proveito desse mesmo ente político também nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes. Nessa hipótese, a responsabilidade pelo recolhimento coube ao remetente da mercadoria.

A EC 87/2015 inseriu o artigo 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para disciplinar um período de transição até a eficácia plena da nova sistemática de tributação. Com isso, o produto arrecadado a título de diferencial de alíquota passou a ser dividido entre os estados envolvidos na operação interestadual em proporções crescentes, até que em 2019 coube ao estado de destino a sua integralidade.

Poucos meses após a publicação da EC 87/2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) publicou o Convênio ICMS 93/2015, disciplinando os procedimentos da operação de venda interestadual para não contribuintes. Com base nesse ato administrativo, os entes federados passaram a editar as suas respectivas leis locais, e a exigir o recolhimento do diferencial de alíquota.

Insurgindo-se contra a cobrança, os contribuintes argumentaram em juízo pela sua inconstitucionalidade, nos termos do art. 146, I e III e art. 155, XII, “a”, “d” e “i”, todos da Constituição Federal, em razão da violação ao preceito da legalidade tributária, dada a ausência de previsão normativa por meio de lei complementar, que regulamentasse os aspectos gerais dessa nova forma de tributar. Argumentou-se ainda que os estados não poderiam ter se valido do vácuo normativo para o exercício da competência tributária plena (art. 24, § 3º, CF).

² A saber: a PEC 41/2003, que deu origem à PEC 228/2004, que, desmembrada, deu origem à PEC 255/2004, a qual, por sua vez, também foi desmembrada, dando ensejo à criação da PEC 285/2004. Anos depois foi apresentada a PEC 31/2007, decorrente do esboço da emenda aglutinativa apresentada no Plenário de votação da PEC 285/2004. Posteriormente, a PEC 31/2007 foi apensada à PEC 227/2008. E finalmente, a PEC 103, apresentada em 2011, deu origem à PEC 197/2012, de autoria do Senador Delcídio do Amaral (PT/MS), que foi convertida na EC 87/2015, publicada no Diário Oficial da União em 17.04.2015.



Ao seu turno, os estados argumentaram que a cobrança do diferencial de alíquota, devido nas operações envolvendo consumidor final não contribuinte, não se confunde com a criação de um novo tributo ou de uma nova hipótese de incidência do ICMS, tampouco com a majoração da carga de tributo já existente, sendo, na verdade, mera regra de repartição de receita. Por esse motivo a redação conferida ao artigo 155, § 2º, VII e VIII, “a” e “b” da CF/1988 pela EC/87/2015 não dependeria de lei complementar para ter eficácia, bastando a sua regulamentação por meio de Convênio e respectiva lei estadual.

A questão chegou ao Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral da matéria (Tema 1.093), destacando o recurso extraordinário 1.287.019/DF como representativo da controvérsia. A mesma temática foi objeto de análise pela Corte também em sede de controle concentrado de constitucionalidade (ADI 5.469). No julgamento de ambos os casos foi formada maioria para reconhecer que a EC 87/2015 criou uma nova relação jurídico-tributária, mantida entre o contribuinte de direito remetente do da mercadoria e o estado de destino; e de que o Convênio ICMS não poderia suprir a ausência de lei complementar na sua regulamentação. Foi fixada tese para o tema segundo a qual, “a cobrança do diferencial alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Apesar de reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança à mingua de lei complementar, o STF modulou os efeitos dessa decisão para o exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (em 2021), com o deliberado propósito de conceder tempo ao Congresso Nacional para editar a nova lei complementar e, sucessivamente, à Presidência da República para sancioná-la e publicá-la no Diário Oficial da União. Nesse intervado, os estados puderam proceder com a cobrança do tributo apesar da inconstitucionalidade.

Dias após a publicação da decisão pelo STF, o Congresso Nacional, em diálogo institucional com o Poder Judiciário, deu início ao trâmite legislativo do projeto de lei complementar tratanda matéria: de iniciativa do Senado Federal e autoria do Senador Cid Gomes (PDT/CE), o PLP 32/2021 foi aprovado, ainda em 2021, por ambas as casas do Congresso Nacional. Em 20.12.2021, o Substitutivo da Câmara dos Deputados, aprovado pelo Senador Federal, foi remetido à Presidência da República para sanção e publicação no Diário Oficial, o que se deu sem qualquer veto. Contudo, contrariando a expectativas gerais, e frustrando os esforços empregados pelo Congresso Nacional em prol da edição da nova lei complementar ainda em 2021, a fim de assegurar a incidência do Difal-ICMS no exercício financeiro seguinte (2022), a sanção



ao PLP 32/2021 e a publicação da nova lei complementar 190/2022 só ocorreram em 04.01.2022 e 05.01.2022, respectivamente.

Por essa razão, os contribuintes passaram a impetrar mandando de segurança de forma preventiva, com o objetivo de não recolher o diferencial de alíquota de ICMS, ao menos,³ até o advento do exercício financeiro de 2023, em observância da regra constitucional da anterioridade anual ou de exercício (art. 150, III, “b”, CF). Deu-se assim início a mais um capítulo do intrincado dessa controvérsia.

3 O IMBRÓGLIO PROCESSUAL

Diversas decisões interlocutórias e sentenças foram proferidas em favor dos contribuintes para suspender a exigibilidade do diferencial de alíquota. Em reação a essas decisões, diversos estados e o Distrito Federal instauraram, perante o presidente dos respectivos tribunais, o incidente de suspensão dos efeitos de liminares e sentenças,⁴ nos termos do art. 15, da Lei 12.016/2009.

Os entes federados argumentaram a existência de grave risco à economia pública decorrente da queda de arrecadação e, por derivação disso, o risco de interrupção da prestação de serviços essenciais, como serviços médico-hospitalares pela rede pública de saúde, por exemplo. Argumentaram ainda que esses riscos seriam agravados pelo potencial multiplicador da demanda, capaz de dar ensejo à massificação da contenda judicial.

Paralelamente à impetração de mandado de segurança pelos contribuintes e instauração dos incidentes pela suspensão da segurança pelos estados, foram propostas quatro ações diretas de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal sobre o tema (ADIs 7066, 7070, 7075 e 7078), cujos autores foram: a Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos

³ Isso porque os contribuintes também argumentaram que a exigibilidade do Difal-ICMS só se faria legitimamente possível depois que as leis estaduais, editadas após a EC 87/2015, porém, antes da lei complementar 190/2022, fossem retificadas, de modo a se conformarem às balizas normativas gerais estabelecidas pela nova lei complementar. Os Estados e o Distrito Federal, por sua vez, argumentaram que as leis locais são válidas; apenas a sua eficácia esteve temporariamente suspensa à espera da nova lei complementar. Para subsidiar esse fundamento, os entes políticos invocaram como fundamento a decisão do STF proferida no julgamento do Tema 1.094, que tratou da incidência do ICMS sobre a importação de bens por pessoa física ou jurídica com base em lei estadual editada posteriormente à promulgação da EC 33/2021, porém, antes da vigência da lei complementar 114/2002.

⁴ Em ao menos nove estados e no Distrito Federal foi instaurado o incidente, a saber: Distrito Federal – proc. 0706978-14.2022.8.07.0000; Espírito Santo – proc. 0001127-08.2022.8.08.0000; Mato Grosso – proc. 1004168-79.2022.8.11.0000; Mato Grosso do Sul – proc. 1404573-23.2022.8.12.0000; Paraná – proc. 0015359-03.2022.8.16.0000; Piauí – proc. 0751242-13.2022.8.18.0000; Santa Catarina – proc. 5010518-52.2022.8.24.0000; São Paulo – proc. 2062922-77.2022.8.26.0000; Pernambuco – proc. 0001114-23.2022.8.17.9000; Goiás – proc. 5106103-92.2022.8.09.0051.



(ABMAQ), o Governador do Estado do Alagoas, o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (SINDSIDER) e o Governador do Estado do Ceará, respectivamente.

Enquanto as entidades privadas autoras argumentaram pela necessidade de observância da regra constitucional da anterioridade de exercício (art. 150, III, “b”, CF), porque a lei complementar 190/2022 teria criado uma nova relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o estado de destino, e solicitaram pelo deferimento de medida cautelar pela suspensão da exigibilidade da cobrança do tributo em 2022; os Governadores dos estados de Alagoas e Ceará reiteraram o argumento de que o diferencial de alíquota de ICMS não se confundiria com a criação de um novo imposto, apesar de retratar uma nova relação jurídico-tributária, razão pela não se submeteria à regra da anterioridade. Eles também argumentaram que as leis estaduais editadas depois da EC 87/2015, porém, antes da LC 190/2022, seriam válidas; apenas a sua eficácia esteve temporariamente suspensa no aguardo da publicação da lei complementar. Requisitaram, com base nisso, a concessão de medida cautelar para suspensão do § 4º do art. 24-A da Lei LC 87/1996 e do art. 3º da LC 190/2022, de modo a garantir a cobrança do Difal a partir de janeiro de 2022.

Instadas a prestarem informações, a Presidência da República argumentou, preliminarmente, a ilegitimidade ativa das entidades privadas para a propositora das ações diretas; e no mérito, pelo dever de observância da anterioridade, no que foi seguida pela Advocacia-Geral da União. O Senado Federal também suscitou a ilegitimidade das entidades privadas, porém, no mérito, defendeu que a LC 190/2022 não se sujeitaria à anterioridade. A Procuradoria-geral da República corroborou o entendimento pela ilegitimidade das entidades e pela observância da anterioridade.

A relatoria dessas ações coube ao ministro Alexandre de Moraes, quem, em 17.05.2023, proferiu decisão monocrática extinguindo a ADI 7075, por ilegitimidade ativa do SINDSIDER, bem como indeferiu as medidas cautelares solicitadas por ambas as partes nas ADIs 7066, 7070 e 7078, sob o argumento de que a lei se presume constitucional, e de que a LC 190/2022 não alterou a sistemática tributária criada pela EC 87/2015, não sendo o caso, portanto, de instituição ou aumento de tributo. Os efeitos dessa decisão sobre os mandados de segurança individuais impetrados pelos contribuintes foram logo sentidos. A decisão do ministro-relator passou a ser invocada como fundamento para o indeferimento de novas liminares e sentenças.



O mérito da questão foi levado à apreciação do colegiado no plenário virtual. Em dezembro de 2022, a Suprema Corte contava com maioria formada, de cinco a três,⁵ para a suspensão da exigibilidade do Difal naquele exercício financeiro (Bonfanti, 2022). Contudo, o julgamento foi suspenso por pedido de destaque da ministra Rosa Weber, então presidente do STF, que atendeu a pedido de Governadores para que o julgamento ocorresse de forma presencial (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2022).

Enquanto isso, a questão também chegou ao Supremo Tribunal Federal por meio de recursos extraordinários. Em 22.08.2023 foi declarada, à unanimidade de votos, a repercussão geral da matéria, tendo sido destaque o recurso extraordinário 1.426.271/CE como representativo da controvérsia (Tema 1.266).

4 CONCLUÍDO O JULGAMENTO. E AGORA, JOSÉ?

Em sessão de julgamento realizada em 29.11.2023, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria, nos termos do voto do ministro-relator Alexandre de Moraes, que a aplicação da lei complementar 190/2022 não se sujeita à anterioridade de exercício, por considerar que não houve a criação ou o aumento de tributo.⁶ Apesar disso, foi decidido que é legítimo que o Congresso Nacional, ao editar uma lei complementar, determine a observância da anterioridade nonagesimal, com o objetivo de conferir maior previsibilidade em favor dos contribuintes. Por esse motivo, o artigo 3º da lei LC 190/2022 foi declarado constitucional (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2023).

É questionável o fundamento de que a LC 190/2022 não se sujeitaria à anterioridade, caso isso não tivesse sido expressamente previsto no texto normativo. Contudo, fixado o entendimento de que, estando previsto, ela deve ser observada, é preciso pôr em perspectiva não apenas o texto do artigo 3º da LC 190/2022, mas o contexto de sua elaboração e posterior publicação.

A preocupação pela observância da anterioridade pautou o tramite do PLP 32/2021, convertido na LC 190/2022. Na justificativa ao seu projeto, o Senador Cid Gomes (PDT-CE) ressaltou que, diante da decisão do STF pela pronúncia da inconstitucionalidade formal de

⁵ Pela cobrança em 2022: os Ministros Alexandre de Moraes (relator), Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Pela impossibilidade da cobrança em 2022: os Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, André Mendonça e Rosa Weber.

⁶ Seguiram o voto do relator, os ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso. Restaram vencidos os ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, André Mendonça e as ministras Rosa Weber e Carmen Lúcia.



cláusulas do Convênio ICMS 93/2015, era urgente a aprovação da lei complementar, “devido à necessidade de observância da noventena, para que não haja solução [sic] de continuidade da cobrança do diferencial de alíquota a partir de 1º de janeiro de 2022” (Brasil, Senado Federal, 2021).

Como anteriormente ressaltado, a tramitação do PLP 32/2021 foi efetivamente célere. Após a aprovar o substitutivo da Câmara dos Deputados, o Senado Federal enviou o projeto de lei complementar para a sanção presidencial ainda em 2021 (20.12.2021). Esperava-se que tanto a sanção do projeto, quanto à publicação da nova lei, ocorressem ainda em 2021. Se isso tivesse acontecido, a anterioridade a ser observada seria de fato a nonagesimal, conforme prevê o teor literal do artigo 3º da LC 190/2022. Porém, frustrando as gerais expectativas, a sanção e a publicação da nova lei complementar só ocorreram, sem qualquer veto, em 04.01.2022 e 05.01.2022.

Tendo como premissa, de um lado, a decisão do STF, que declarou legítima a exigência do artigo 3º LC 190/2022 pela observância da anterioridade, de maneira a conferir maior previsibilidade em favor dos contribuintes; e de outro, a mudança do contexto fático-jurídico daquele antevisto pelo legislador complementar, é de se concluir que, diante da publicação da nova lei em 2022 ao invés de 2021, deveriater sido atribuída ao artigo 3º da LC 190/2022 uma interpretação que conformasse a menção à anterioridade àquilo que prescreve a Constituição Federal, que é clara ao impor a observância da anterioridade de exercício à hipótese (art. 150, III, “b”, CF), e não apenas a noventena.

De toda forma, fato é que, segundo o que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, o diferencial de alíquota só passou a ser dotado de exigibilidade a partir de 05.04.2022, em respeito ao prazo de 90 (noventa) dias, contados a partir da publicação da LC 190/2022. Ocorre que todos os dez incidentes de suspensão de segurança foram instaurados, e as decisões dos presidentes dos tribunais proferidas, antes dessa data.⁷ Então, em detrimento de seu direito líquido e certo pela inexigibilidade do Difal durante noventa dias, os contribuintes de direito foram forçados a calcular, a destacar nas notas fiscais emitidas para acobertar as operações e a recolher o tributo, repassando o seu encargo financeiro ao adquirente final, contribuinte de fato.

Ocorre que, segundo aquilo que dispõe o artigo 166 do CTN, a legitimidade para a restituição do indébito de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo

⁷ Datas em que foram proferidas as decisões pelos presidentes dos tribunais suspendendo a segurança: Distrito Federal: em 11.03.2022; Espírito Santo: em 11.02.2022; Mato Grosso: em 11.03.2022; Mato Grosso do Sul: em 11.04.2022; Paraná: em 01.04.2022; Piauí: em 08.03.2022; Santa Catarina: 10.03.2022; São Paulo: 22.03.2022; Pernambuco: 11.02.2022; e Goiás: 09.03.2022.



encargo financeiro, será do contribuinte de fato e não do contribuinte de direito. Surgem então as dúvidas: por terem sido forçados a repassar o encargo financeiro no preço final do produto, em razão da suspensão as liminares e sentenças que lhes foram favoráveis, terão os contribuintes de direito (impetrantes) perdido a legitimidade para solicitar a restituição do indébito? Se a resposta for positiva, o que fazer, então, com as sentenças que concederam, ao menos em parte, a segurança? Não terem elas efeito prático algum?

5 A NATUREZA DO PROVIMENTO PELA SUSPENSÃO DA SEGURANÇA: O QUE FAZER QUANDO A LIMINAR FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE, CUJOS EFEITOS FORAM SUSPENSOS POR DECISÃO DO PRESIDENTE DO TRIBUNAL, É CONFIRMADA PELA SENTENÇA?

Ainda analisando o exemplo do Difal, temos que o contribuinte de direito que impetrou impetrado um mandado de segurança preventivo, e teve o seu favor deferida a liminar pela suspensão da exigibilidade do imposto, viu nascer em seu favor duas possibilidades de ação: de um lado, aproveitar a redução do custo da mercadoria vendida para vendê-la a menor preço; e de outro, manter o preço final inalterado, transformando a carga tributária antes incidentada em custo em margem de lucro.

A escolha entre essas duas opções, neste caso específico e geralmente, não depende inteiramente de um vendedor isolado. Deve-se considerar a influência do comportamento da concorrência em situações similares. Além disso, não se pode desconsiderar que cada uma dessas opções traz consigo a assunção de certos riscos: no cenário em que o contribuinte decide pela redução do preço final da mercadoria, se liminar que lhe foi favorável é reformada pela sentença, o reestabelecimento da exigibilidade do tributo, que foi temporariamente suspensa, representará um prejuízo, tendo em vista que o tributo não foi incluído no preço da mercadoria vendida, deixando de ser repassado ao adquirente. Por outro lado, caso ele tenha decidido por transformar o valor do tributo, cuja exigibilidade foi suspensa, em margem de lucro, haverá um aumento de sua carga tributária pelos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Por óbvio, não poderá o contribuinte cumular ambas as opções, repassando o encargo financeiro no preço da mercadoria, ao mesmo tempo em que efetua o destaque do tributo na nota fiscal, deixando, contudo, de recolhê-lo aos cofres públicos. Com efeito, diante do deferimento da liminar pela suspensão da exigibilidade do tributo, é peremptória a escolha de uma dessas opções, e a assunção dos riscos que lhes são correspondentes.



Ocorre que a suspensão dos efeitos da liminar ou sentença tolhe do contribuinte o poder de escolha. Ele passa a ser forçado a apurar, destacar e recolher o tributo, repassando-o no preço final mercadoria vendida ao adquirente. A suspensão dos efeitos de liminares e sentenças influencia o comportamento do mercado, e o faz por meio de um provimento que sequer analisa o mérito da questão em julgamento. Isso porque a análise efetuada pelo presidente do tribunal se atém exclusivamente a questões de natureza fático-políticas, consistentes no risco de lesão grave à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas (art. 15 da Lei 12.016/2019).

Acerca da natureza do provimento, há na doutrina quem defenda a sua juridicidade. Marcelo Abelha Rodrigues, por exemplo, sai em defesa da tese afirmando que não seria admissível que uma decisão política se sobrepusesse a uma de natureza jurídica (Rodrigues, 2022, p. 33-34), no que é acompanhado por Fredie Didier Júnior e Leonardo Carneiro da Cunha (Didier Junior & Cunha, 2009, p. 546). Mesmo compartilhando da perplexidade dos autores, esse não nos parece um argumento válido. A assertiva apenas constata o que seria a natureza problemática da situação. Contudo, ao não reconhecer a existência do problema, os autores acabam por não enfrentá-lo. Contra essa tese milita a cotidiana – e nem por isso mesmo problemática; antes, mais problemática por isso – sobreposição de razões políticas, ou de natureza subjetivista, sobre as razões jurídicas, como se verifica no discurso do “livre convencimento motivado” e do poder discricionário do juiz.⁸ Portanto, o problema da violação à autonomia do direito por elementos que lhe são externos existe e é grave.

Por sua vez, a afirmação de Fredie Didier Júnior e Leonardo Carneiro da Cunha de que o provimento não teria natureza política porque o presidente do tribunal não pode agir de ofício esbarra na expressa disposição legal, que condiciona a instauração do incidente à formulação de pedido nesse sentido pela parte interessada ou pelo Ministério Público. Solicitar a suspensão da segurança é, portanto, ônus processual absoluto; o seu não exercício obsta a obtenção do benefício

⁸ Hugo de Brito Machado é coerente em sua defesa da natureza política do provimento. Para ele, todo ato decisório é sempre uma manifestação do poder discricionário do juiz. Segundo o autor, decidirá sempre um ato de vontade, dada a impossibilidade de se construir uma resposta ao caso que seja a única correta. Apesar disso, o autor afirma que a jurisprudência sobre a suspensão da segurança evoluiu; hoje é exigida a análise da probabilidade do direito alegado pelo impetrante, a tal ponto de o presidente do tribunal não estar autorizado a suspender os efeitos da segurança se houver jurisprudência firmada a favor do impetrante (Machado, 2024, p. 196 e 204). A coerência interna do pensamento do autor não monta um acerto. Ao sair em defesa da ideia segundo a qual, decidir é um ato de vontade, o autor abraça a teoria kelseniana e junto dela a sua maior ‘maldição’: deixar de enfrentar o principal problema do direito, que é a interpretação concreta em seu nível de ‘aplicação’ (Streck, 2011, p. 34). Em sentido contrário àquele defendido por Hugo de Brito Machado, há sim uma resposta correta para cada questão levada à apreciação do Poder Judiciário, posto que mais adequada à Constituição (Lima, 2022, p. 128-160).



desejado (Dinamarco, 2002, p. 615). Logo, o presidente do tribunal não pode agir de ofício porque a lei o proíbe.⁹

Os mesmos autores sustentam ainda que a inadmissibilidade de recurso especial e recurso extraordinário, contra a decisão que aprecia o pedido pela suspensão, tem como causa a impossibilidade de se analisar fatos e provas no âmbito desses recursos, e não a natureza política do provimento (Didier Junior & Cunha, 2009, p. 546-547; Rodrigues, 2022, p. 96). Também não é possível concordar com esse entendimento. A análise meramente fática da questão litigiosa, sob o restritivo viés das consequências passíveis de advirem da concessão da segurança, só é possível pondo-se temporariamente de lado o caráter contramajoritário da jurisdição e dos direitos e garantias fundamentais, verdadeiros “trunfos” do particular contra o Estado e maiorias eventuais (Dworkin, 2000, p. 82), cuja tutela requerer a análise do mérito da questão de fundo discutida no âmbito do mandado de segurança, ainda que isso se dê por uma verificação probabilística, quando da apreciação de pedido liminar.¹⁰ Como o presidente do tribunal somente analisa fatos, sem qualquer caráter revisional ou substitutivo da via recursal própria (Northfleet, 2000, p. 1), o provimento pela suspensão da segurança ao mesmo tempo em que é restritamente político, não pode ser levado à apreciação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal via recursos especial e/ou extraordinário em função do que dispõem os Enunciados das Súmulas 7 do STJ e 279 do STF.

É também a natureza política do provimento que explica, semelhe justificar, o fato de se tomar a existência ou da formação de uma cadeia decisória favorável ao contribuinte como elemento oposto à garantia de efetividade de seu direito reconhecido judicialmente. Isso porque, não raro, o “efeito multiplicador”, assim compreendida a possibilidade de a controvérsia tributária se tornar um contencioso de massa, mediante o deferimento de novas liminares e sentenças concessivas da segurança, é invocado pelo ente político interessado como fundamento para a suspensão. Essa mesma circunstância, interpretada no âmbito da discussão do mérito da questão,

⁹ A propósito, esse ônus processual previsto pelo artigo 15 da Lei 12.016/2009 é mera réplica da sistemática processual existente desde a antiga lei do mandado de segurança (artigo 4º, Lei 4.348/19964). Essa também é a sistemática adotada pelo artigo 12, da Lei 7.347/1985, que disciplina a ação civil pública, e pelo artigo 4º da Lei 8.437/1992, que dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público.

¹⁰ A respeito disso, Marcelo Abelha Rodrigues afirma que o mérito do incidente de suspensão de segurança não se confunde com o mérito da causa principal, e que a “supremacia” do interesse público “deve ser aplicada de forma razoável e proporcional [...], sua incidência no concreto deve ser feita mediante a ponderação dos valores em jogo, com a máxima realização dos interesses em confronto, sob pena de violação do próprio interesse público” (Rodrigues, 2022, p. 34 e 39). Todavia, o autor não esclarece de que maneira seria possível realizar essa “ponderação de valores”, tendo em vista que o mérito da demanda de origem não é enfrentado pelo presidente do tribunal, e que a suspensão da segurança ocorre sem o estabelecimento do contraditório prévio.



seria inegavelmente favorável ao contribuinte, em razão do que prescreve a isonomia (art. 5º, *caput* e art. 150, II, ambos da CF), coerência e integridade do direito (art. 926, CPC).

Outro elemento que demonstra a ausência de feição jurídica do provimento pela suspensão da segurança é a impossibilidade de a decisão do presidente do tribunal ser aplicada, como um caso-precedente, pelos juízes de primeiro grau, nas demandas não abarcadas pelo incidente. Isso ocorre, primeiramente, porque a lei é expressa ao condicionar a extensão dos efeitos da suspensão ao prévio aditamento do pedido original formulado pelo ente de direito público ou pelo Ministério Público; mas também porque, como a decisão do presidente do tribunal se atém a uma análise meramente fática, sem adentrar, de regra, no mérito da questão de fundo tratada no mandado de segurança, ela não forma o que parte da doutrina processualística chama de precedente, o qual requerer, para sua formação, a análise das circunstâncias fático-jurídicas relevantes do caso (Didier Júnior, Braga & Oliveira, 2016, p. 464; Zaneti Junior, 2014, p. 9). Considerando que os efeitos da decisão pela suspensão só alcançarão os indivíduos incluídos como parte processual no incidente instaurando perante o presidente do tribunal, conclui-se que o provimento pela suspensão da segurança pode ter seus efeitos estendidos, mas jamais universalizados. Essa limitação do alcance dos efeitos da suspensão da segurança reforça a ausência de juridicidade do provimento.

O mérito da questão de fundo discutida no mandado de segurança só será determinante, no âmbito do incidente de suspensão, enquanto critério de atribuição de competência para a instauração do incidente contra decisão proferida, em única ou última instância, pelo presidente dos Tribunais Regionais Federais ou dos Tribunais Estaduais e do Distrito Federal. Isso porque a competência caberá ao presidente do Supremo Tribunal Federal quando a matéria de fundo tiver natureza constitucional, e ao presidente do Superior Tribunal de Justiça quando infraconstitucional (art. 25, Lei 8.038/1990) (Didier Junior & Cunha, 2009, p. 550; Ferraz, 2006, p. 67).

Considerando que o mérito da questão de fundo, discutido nos autos do mandado de segurança, só influencia o incidente enquanto critério definidor de competência jurisdicional, não é de se estranhar que a confirmação da liminar por sentença favorável ao impetrante não resultará na revogação da suspensão da segurança. Isso só é possível em razão da natureza fático-política do provimento, posto que o risco de lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas que estiveram presentes quando do deferimento da liminar, ali permanecerão quando da prolação da sentença concessiva da segurança que a substituir. Daí porque a suspensão da segurança é dotada de ultra-atividade, mantendo seus efeitos até o trânsito em julgado da sentença concessiva da segurança, conforme Enunciado da Súmula 626 do STF e o art. 4º, § 9º, da Lei 8.437/1992.



Disso se depreende que não apenas o provimento pela suspensão da segurança tem natureza política, como as razões de natureza políticas têm sobreposição sobre as razões jurídicas que levaram à concessão da segurança por liminar ou sentença, ainda que isso se dê, supostamente, em caráter temporário, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado. Ocorre que essa provisoriedade da suspensão pode não se verificar em se tratando de mandado de segurança que versa sobre tributo indireto, em razão da regra do artigo 166 do CTN.

Considerando que a suspensão dos efeitos da liminar, em mandado de segurança que trata de tributos indiretos, força o impetrante (contribuinte de direito) a repassar o encargo financeiro a terceiro (contribuinte de fato), dizer que será deste e não daquele a legitimidade para solicitar a restituição do tribunal, nos termos do art. 166 do CTN, seria o mesmo que afirmar que as razões políticas que levaram à suspensão da liminar terão prevalência sobre o comando jurisdicional final de mérito mesmo após o seu trânsito em julgado. Haveria então uma norma jurídica concreta (parte dispositiva da sentença concessiva da segurança que assim transitar em julgado) que, apesar de reconhecer o direito líquido e certo do contribuinte de direito, seria destituída de qualquer efeito prático.

Em uma palavra, a conjugação dos artigos 15 da Lei 12.016/2009 e 166 do Código Tribunal Nacional confeririam uma ultra-atividade à decisão pela suspensão da segurança mesmo após o trânsito em julgado da sentença que a concedeu.

6 O CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO-DECISÓRIO E A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ATO COATOR

Não tem sido excepcional a adoção de razões consequentialistas na tomada de decisões em matéria tributária (Lima, 2022, p. 155-160). O fenômeno se fez presente, por exemplo, no julgamento do Tema 1.093, ocasião em que o STF declarou a inconstitucionalidade da cobrança de diferencial de alíquota de ICMS incidente nas operações interestaduais envolvendo adquirente final não contribuinte, em razão da ausência de lei complementar regulamentando essa forma de tributar, porém, modulou os efeitos da decisão para o exercício financeiro seguinte. O mesmo se deu no julgamento do Tema 69, que ficou conhecido como “tese do século”, no qual foi decidido que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS e COFINS. Os efeitos práticos desse julgamento também foram modulados para que a exclusão só se tornasse eficaz a partir da publicação da decisão de mérito STF, ocorrida em 15/03/2017 (Brasil, Supremo Tribunal Federal, 2021). Em ambos os casos foram ressaltadas as consequências advindas da queda na arrecadação; e em ambos os casos foram postos a salvo da modulação os contribuintes que tinham ações judiciais em curso.



O mesmo não aconteceu com o julgamento das ADIs 7066, 7070 e 7078 e do Tema 1.266. Em razão da suspensão da segurança, com base no risco de lesão ao interesse coletivo dada a queda na arrecadação, o direito líquido e certo dos contribuintes que impetraram os seus mandados de segurança não estão de todo assegurado, ainda que o STF tenha resolvido a questão constitucional em sentido parcialmente favorável a eles.

Como a análise consequencialista efetuada no âmbito do incidente de suspensão da segurança é sempre parcial, visto que ela se atém às razões políticas (perigo de dano ao interesse coletivo) sem contrapô-las às consequências que a própria suspensão causará ao impetrante, nasce o risco de ser atribuída uma ultra-atividade à suspensão da segurança que perdurará mesmo após o trânsito em julgado da sentença concessiva que a tiver concedido. Como já ressaltando, ao ser forçado a repassar o encargo financeiro do tribunal ao adquirente final, o contribuinte de direito terá potencialmente perdido a legitimidade para solicitar a restituição do indébito. Com isso, a medida excepcional pela suspensão da segurança se tornará irreversível; as razões políticas ganharão primazia *perene* sobre o direito líquido e certo do impetrante, apesar do seu reconhecimento judicial; a sentença concessiva da segurança transitada em julgado perderá o seu efeito prático e o ato coator restará, assim, institucionalizado.

7 A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL SEM REDUÇÃO DE TEXTO DO ARTIGO 15 DA LEI 12.016/2009

Em se tratando de mandado de segurança que trate de tributo indireto, não há equilíbrio possível entre a salvaguarda do direito líquido e certo ameaçado, mediante a concessão da segurança por liminar ou sentença, e a tutela do interesse político coletivo, veiculada através da suspensão da segurança concedida. A variação na proteção do interesse coletivo tenderá a corresponder à variação inversa de violação ao direito do contribuinte. O emprego de “tenderá” se dá aqui porque a segurança pode ser denegada e assim transitar em julgado; nessa hipótese, e pressupondo o acerto da sentença, a suspensão da segurança não acarretará prejuízo e tampouco violação a direito do contribuinte de direito impetrante. Todavia, caso a sentença conceda a segurança e assim transitar em julgado, a suspensão dos efeitos da liminar anteriormente deferida dará ensejo à problemática aqui analisada.

Se ainda existiam dúvidas quanto à natureza política do provimento pela suspensão da segurança, a constatação do risco de a medida transformar a sentença de mérito concessiva da segurança em um comando judicial sem eficácia prática, mesmo após o seu trânsito em julgado, é a prova final da ausência de sua juridicidade, bem como do conflito daí decorrente entre os aspectos



políticos e jurídicos que envolvem a questão. Isso, ou seria preciso sustentar que o sistema processual convive com uma contradição interna, consubstanciada na possibilidade de uma medida provisória de urgência ter efeitos irreversíveis, em detrimento do direito subjetivo ao final reconhecido. E ainda mais determinante, seria preciso defender a existência de circunstância em que o caráter contramajoritário da jurisdição seria excetuado de forma a ceder espaço à política.

A proteção política do interesse coletivo não pode se dar à custa de garantias fundamentais, sob pena de ilegitimidade. Ademais, o próprio discurso político de justificação da suspensão da segurança precisa ser mais bem formulado. É apenas com reservas que se pode afirmar que a suspensão da exigibilidade de um tributo, cuja cobrança é potencialmente antijurídica, acarretaria prejuízo ao erário por “queda na arrecadação”. Não pretendemos com isso negar o dado de fato de que a medida dá ensejo ao decréscimo no ingresso de numerários nos cofres públicos; apenas que “arrecadar” é termo técnico-jurídico que designa a satisfação de um legítimo crédito tributário de determinante ente político, o qual é constituído mediante o ato administrativo obrigatório e vinculado do lançamento tributário (art. 142, CTN). Se, contudo, o tributo não reúne os requisitos legais de exigibilidade, a sua cobrança não se dá por um ato administrativo dotado de legitimidade, mas por um ato de violador do direito de propriedade do particular. É fundamental não equiparar os âmbitos de vigência e validade do direito, assim como não se pode equiparar texto e norma. O texto normativo que impõe a cobrança de um tributo pode ter vigência, mas, por ser contrário às garantias constitucionais, não ser válido (Streck, 2011, p. 185).

É justamente esse o cerne do problema da tutela do interesse coletivo (proteção à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas) à revelia do mérito do mandado de segurança, que é o *logos* de manifestação do direito líquido e certo alegado pelo particular.¹¹ Não é que o interesse coletivo não mereça a integrar a tomada de decisão a ser formulada pelo Poder Judiciário, mas toma-lo como único critério decisório é usar da força de constrangimento do direito sem o respaldo da legitimidade que lhe é conferida pela ordem democrática constitucional.

Em uma palavra, conferir ao interesse coletivo (argumentos de política) a primazia sobre o direito subjetivo do particular (argumentos de princípio) é assumir um relevante risco político: primeiro porque a suspensão dos efeitos da concessão da segurança, em demandas que tratem de

¹¹ Para Sérgio Ferraz, a medida incidental é inconstitucional por violar às seguintes garantias constitucionais: do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista que a segurança é suspensa sem a oitiva do particular; do juízo natural, haja vista que a decisão político-administrativa do presidente do tribunal se sobrepõe àquela jurisdicional proferida pelo juízo competente; da proporcionalidade, já que basta que o interesse público seja invocado para que o direito líquido e certo do particular seja posto a descoberto, mesmo quando sendo a sentença “ato culminante de pleno exercício do poder estatal da jurisdição”, a declarar-lhe a existência (Ferraz, 2006, p. 64-65).



tributos indiretos, está fundada sobre equivocada premissa, mesmo que não formulada expressamente, pela qual a suspensão é uma medida temporária, eis que bastaria o trânsito em julgado da decisão concessiva da segurança para a sua reversão. Além disso, a possibilidade de uma sentença ser destituída de efetividade põe em xeque a própria razão de ser do direito, que é a sua realização prática. O direito perde a sua legitimidade à medida que é instrumentalizado pela política.

Por essas razões, o artigo 15 da Lei 12.016/2009 não pode ser aplicado sobre os mandados de segurança que tratam de tributos indiretos, devendo ser declarada, de forma incidental ou principal, a sua inconstitucionalidade parcial sem redução de seu texto, de modo a ser excluída essa hipótese de aplicação.

8 CONCLUSÃO

A problemática da suspensão da segurança concedida no âmbito de demandas que versam sobre tributos indiretos é ainda agravada por outros elementos: assim como no exemplo do diferencial de alíquota de ICMS, o reestabelecimento da exigibilidade do tributo, por provimento de natureza política, faz com que a atuação do Poder Judiciário ocorra em meio à chamada “guerra fiscal”. Inadvertidamente, a instituição abandona o posto de agente político capaz de fazer frente a esse problema, para integrá-lo. A suspensão da segurança para a proteção da economia de determinante estado-membro agrava a pressão política sobre os demais entes federados para que adotem a mesma medida. O resultado disso é a interferência político-administrativa, com aval do Poder Judiciário, sobre a livre iniciativa, a partir do equivocado pressuposto de que a interferência será de fácil reversão, caso sobrevenha o trânsito em julgado da sentença concessiva da segurança.¹² A isso se soma o risco de a Administração Pública lançar mão de um agir estratégico, ao se opor à restituição do crédito ao contribuinte de direito, mesmo tendo sido ela a dar causa à transferência do encargo financeiro do tributo ao contribuinte de fato, com a instauração do incidente.

A resolução do problema de maneira legítima requer que a controvérsia acerca da exigibilidade ou não de um tributo seja decidida por todos os juízos naturais com base em um critério decisório único, que seja por todos compartilhados e a todos vinculem: a Constituição

¹² Marcelo Abelha Rodrigues incorre nesse equivoco ao dizer, de forma categórica, que, [...] caso ao final se verifique que a afirmação do demandante era realmente abraçada pelo direito, decerto que não poderá ser “sacrificado” em prol do interesse público, não só porque sobre ele paira a certeza da coisa julgada de um título definitivo, mas ainda porque com o interesse público deve conviver de modo pacífico e harmonioso, já que este foi um dos desideratos alcançados com a coisa julgada. (Rodrigues, 2022, p. 39).



Federal. Para isso é imprescindível que o mérito da demanda seja objeto de análise, o que supera os limites do incidente de suspensão da segurança perante o presidente do tribunal. Apreciado o mérito da questão pelo juízo natural e tendo sido decidido de forma desfavorável ao ente político, será cabível a interposição de recurso e o pedido pela atribuição de efeito suspensivo. Será ônus do recorrente demonstrar a reversibilidade da medida, a despeito do que foi aqui analisado, como consequência da regra do artigo 166, do CTN. E em meio à discussão de mérito da questão, a eventual formação de uma cadeia decisória concessiva da segurança será interpretada como circunstância favorável ao contribuinte, tanto para que o seu direito seja declarado, quanto para que seja assegurado a sua efetividade; oposto ao que se verifica no âmbito do incidente de suspensão da segurança, em que a existência ou formação de cadeia decisória favorável ao contribuinte é tomada como motivo para negar efetividade ao direito líquido e certo.

A pronúncia da inconstitucionalidade parcial sem redução de texto do art. 15, da Lei 12.016/2009, nas hipóteses de mandado de segurança que trata sobre tributo indireto, é fundamental à preservação da legitimidade do direito. Todavia, ela não responde a problemática concretamente vivenciada pelos contribuintes que, apesar de contarem com liminares ou sentenças concedendo-lhes a segurança, não puderam ou correram o risco de não poder dela usufruir, dada a suspensão de seus efeitos por decisão do presidente do tribunal. Sobrevindo o trânsito em julgado da sentença concessiva da segurança, restará saber se essa norma jurídica concreta será letra morta ou se será garantido ao contribuinte de direito à restituição do indébito; e se a Administração Pública terá legitimidade a se opor ao pedido de restituição formulado pelo contribuinte de direito, tendo sido ela a causa da transferência do encargo financeiro. Questões a serem enfrentadas detidamente em outra oportunidade.

REFERÊNCIAS

BONFANTI, Cristiane. **STF forma placar de 5x3 para que DIFAL de ICMS seja cobrado apenas em 2023**. In: Portal de Notícias Jota. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-forma-placar-de-5x3-para-que-difal-de-icms-seja-cobrado-apenas-em-2023-09122022> Publicado: 09.12.2022. Acesso em: 28 jul. 2024.

BRASIL. Portal de Notícias STF. **Plenário decide excluir ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins a partir de 2017**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=465885&ori=1> Publicado: 13/05/2021. Acesso em: 1 abr. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 32/2021**. Autoria: Senador Cid Gomes (PDT/CE). Apresentado: 15.03.2021. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg->



[getter/documento?dm=8940382&ts=1641384911102&disposition=inline](https://www.stf.jus.br/documento?dm=8940382&ts=1641384911102&disposition=inline) Acesso em: 2 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF, rel. Dias Toffoli, Plenário, j. 24.02.2021, DJe 03.03.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo STF**. n. 1. ed. 1119/2023. Brasília: STF, 2023, p. 16-17. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/informativoSTF/anexo/Informativo_PDF/Informativo_stf_1119.pdf Acesso em: 02 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Presidente do STF diz a governadores que ações sobre Difal/ICMS serão julgadas presencialmente**: a ministra recebeu 15 governadores nesta segunda-feira (12). *In*: Portal de Notícias STF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=498948&ori=1> Publicado: 12.12.2022. Acesso em: 27 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.287.019/DF, rel. Min. Marco Aurélio, rel. do acórdão Min. Dias Toffoli, Plenário, j. 24.02.2021, DJe 03.03.2021.

DIDIER JUNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **Curso de Direito Processual Civil**: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. v. 3. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2009.

DIDIER JÚNIOR; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações provatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. v. 2. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Fundamentos do processo civil moderno**. Tomo I. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. Martins Fontes, 2000.

FERRAZ, Sérgio. Mandado de Segurança: suspensão da sentença e da liminar [p. 65-69]. *In*: **Processo e Constituição**: estudos em homenagem ao professor José Carlos Barbosa Moreira. Coordenação de Luiz Fux, Nelson Nery Jr. e Teresa Arruda Alvim Wambier. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

LIMA, Lucas Rodrigues. **Hermenêutica jurídica e (re)construção do direito**: fundamentos para a resposta adequada à Constituição. Loutrina: Thoth, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 11. ed. São Paulo: JusPodivm, 2024.

NORTHLEET, Ellen Gracie. Suspensão de Sentença e liminar. Revista de Processo. São Paulo: RT, 2000.



RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Suspensão de segurança:** suspensão da execução de decisão judicial contra o poder público. 5. ed. Indaiatuba, SP: Editora Foco, 2022.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso:** constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ZANETI JUNIOR, Hermes. **Precedentes (treatlike cases alike) e o novo Código de Processo Civil:** universalização e vinculação horizontal como critérios de racionalidade e a negação da “jurisprudência persuasiva” como base para uma teoria e dogmática dos precedentes no Brasil. Revista dos Tribunais Online, 2014.

