

MANDADO DE SEGURANÇA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Miranda Cagnone Blau*

Resumo: Pretende-se, no presente trabalho, apresentar uma visão geral do remédio constitucional do mandado de segurança, especialmente quando utilizado em questões ligadas ao direito tributário, e tecer ainda breves considerações sobre seus aspectos constitucionais e processuais, com base na Lei n. 12.016/09, que alterou a lei original do mandado de segurança e efetivou a Constituição Federal. Este trabalho parte da origem do mandado de segurança em 1934, sua constitucionalização e requisitos na Constituição Federal de 1988. O artigo discorre sobre os requisitos processuais atuais, a concessão da liminar e a sentença, com o propósito de demonstrar todos os elementos necessários para o correto manejo de tão importante remédio constitucional.

Palavras-chave: mandado de segurança; liminar; processo tributário.

1 Introdução

A Constituição Federal, em seu título II, “Dos direitos e garantias fundamentais”, capítulo I – “Dos direitos e deveres individuais e coletivos” –, assegura que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito” (BRASIL, 1988). Complementarmente, dispõe sobre uma série de ações judiciais para efetivação dessa garantia, dentre as quais o mandado de segurança.

O mandado de segurança, como é de conhecimento notório, é o instrumento dos administrados de controle judicial da atividade administrativa. Evidentemente, esse controle é muito mais eficaz nos atos vinculados, comparativamente aos atos

* Mestra em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Advogada.

discricionários, uma vez que aqueles estão direcionados detalhadamente em lei e não estão sujeitos a atos subjetivos do seu executor¹.

Não obstante, o mandado de segurança é aplicável tanto ao controle dos atos vinculados ilegais como aos atos discricionários com abuso de poder.

No direito tributário, o mandado de segurança é amplo, na medida em que o lançamento tributário, a atividade fiscalizadora e a própria hipótese de incidência tributária devem estar pautados em lei e derivam, em sua maioria, de atos vinculados.

Diante disso, por tratar-se de um instrumento importantíssimo aos contribuintes de controle do poder de tributar, o mandado de segurança e suas peculiaridades merecem devido estudo na área do direito tributário, principalmente em relação aos seus requisitos constitucionais, processuais e seus efeitos na relação fisco-contribuinte. É o que se pretende de forma ampla e resumida apresentar neste artigo.

2 Mandado de segurança: visão geral

Em seu artigo 5º, incisos LXIX e LXX, a Constituição Federal de 1988 qualifica o mandado de segurança como garantia individual e coletiva:

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 à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à 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*;

LXX – o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

- a) partido político com representação no Congresso Nacional;
- b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados [...] (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Na verdade o mandado de segurança existe em nosso ordenamento desde 1934², ausentando-se na Constituição de 1937 e ressurgindo em 1946³. No entanto,

¹ Celso Antonio Bandeira de Mello (1998, p. 265) esclarece a diferença entre atos discricionários e vinculados: “Atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação do único possível comportamento da Administração em face da situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedi-los, não interfere com apreciação subjetiva alguma. Atos discricionários, pelo contrário, seriam os que a Administração pratica com certa margem de liberdade de avaliação ou decisão segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados por ela mesma, ainda que adstrita à lei reguladora da expedição deles”.

² “Art. 113 – A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [] 33) Dar-se-á mandado de segurança para defesa do direito, certo e incontestável, ameaçado ou violado por ato manifestamente inconstitucional ou ilegal de qualquer autoridade. O processo será o mesmo do *habeas corpus*, devendo ser sempre ouvida a pessoa de direito público interessada. O mandado não prejudica as ações petitórias competentes” (BRASIL, 1934).

³ “§ 24 – Para proteger direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus*, conceder-se-á mandado de segurança, seja qual for a autoridade responsável pela ilegalidade ou abuso de poder” (BRASIL, 1946).

apenas com o advento da Constituição de 1988, o mandado de segurança deixou de se restringir à proteção do direito individual⁴ para abranger também a proteção aos direitos coletivos e difusos⁵.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 17) bem resume o remédio constitucional:

Constituem, portanto, elementos essenciais do conceito do mandado de segurança, o ser ele:

- a) Uma garantia constitucional que, como tal, não pode ser abolida, direta ou indiretamente, pela lei;
- b) Um instrumento processual destinado a proteger todo e qualquer direito, desde que líquido e certo e não amparado pelo *habeas corpus* nem pelo *habeas data*;
- c) Uma garantia constitucional e um instrumento processual, do particular, contra o Poder Público.

Considerando essas disposições constitucionais, passaremos a apresentar seus requisitos constitucionais e relacioná-los à matéria tributária.

3 Requisitos constitucionais

3.1 Direito líquido e certo

De acordo com Figueiredo (2009, p. 20): “Diante de ato ou fato constitutivo, incontroverso, praticado por autoridade, caberá mandado de segurança”.

Ora, é importante verificar que o ato ou o fato deve ser incontroverso e não a matéria de direito. Vale dizer, por ser o mandado de segurança um remédio constitucional, de atuação rápida e urgente, não há compatibilidade com a dilação probatória, devendo o impetrante apresentar as provas que comprovam os fatos alegados já na inicial. Nesse sentido, é importante mencionar a Súmula n. 625 do Supremo Tribunal Federal que aduz: “Controvérsia sobre matéria de direito não impede a concessão de mandado de segurança” (BRASIL, 2003).

Portanto, ainda que a questão seja complexa em seu aspecto jurídico, dependendo de análise detalhada do direito clamado, isso não significa que haja controvérsia em relação aos fatos ou atos alegados. Compete ao juiz analisar a aplicação do direito clamado ao caso concreto.

⁴ Hugo de Brito Machado (2009, p. 13) lembra: “O qualificativo individuais, para direitos, e a referência ao indivíduo como destinatário da proteção consubstanciada no mandado de segurança decorrem apenas da terminologia adotada pela lei. Direitos individuais, quer dizer, neste contexto, direitos das pessoas contra o Estado. Não apenas do indivíduo, mas de quaisquer pessoas, naturais ou jurídicas, inclusive das próprias pessoas jurídicas de Direito Público”.

⁵ Direitos coletivos são aqueles relacionados a determinada classe de pessoas, como categorias profissionais reunidas em sindicato, por exemplo. Enquanto os direitos difusos são aqueles cujos titulares não são reconhecíveis desde logo, como os ligados à preservação do patrimônio histórico. É importante mencionar observação de Lucia Valle Figueiredo (2000, p. 29) em relação à aplicação do mandado de segurança para garantia de direitos difusos: “Todavia, os direitos difusos são muito menos confortados por esta figura constitucional. Importa, entretanto, enfatizar que a Constituição não os alijou da nova garantia. Não obstante, a tutela desses direitos, no mais das vezes, far-se-á de maneira muito mais tranquila por meio de ação civil pública”.

Em matéria tributária, embora seja evidente a possibilidade (ampla) de utilização do mandado de segurança para coibir abusos ao poder de tributar e atos ilegais, houve tempos em que sua aplicabilidade era questionada, tendo em vista as restrições impostas em legislações pretéritas.

Essas vedações foram ultrapassadas e atualmente o mandado de segurança vem sendo utilizado de forma praticamente irrestrita pelos contribuintes.

Frise-se, no entanto, que, com o advento da Lei n. 12.016, de 7 de agosto de 2009, que disciplina o mandado de segurança individual e coletivo, a utilização do mandado de segurança em matéria tributária foi parcialmente restringida:

Lei 12.016/09, artigo 7º, parágrafo 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.

[...]

Artigo 14º, parágrafo 3º – A sentença que conceder o mandado de segurança pode ser executada provisoriamente, salvo nos casos em que for vedada a concessão da medida liminar (BRASIL, 2009).

Para Hugo de Brito Machado (2009, p. 16), essas restrições são inconstitucionais, uma vez que “amesquinham o direito à jurisdição”. Para o autor, a declaração de inconstitucionalidade é mais um grave obstáculo a ser enfrentado pelo contribuinte.

Aliás, nessa linha de raciocínio, Machado (2009, p. 16) apresenta claro exemplo sobre a má interpretação pelos juízes federais do conceito de direito líquido e certo, quando enfrentam mandado de segurança que questiona débito inscrito em dívida ativa:

Diz-se que, estando inscrito o crédito tributário como dívida ativa, é inadmissível o mandado de segurança contra sua exigência, porque, segundo disposição expressa da lei, tal dívida goza de presunção de liquidez e certeza, não sendo lógico admitir-se a existência, contra ela, de um direito que seja líquido e certo [...].

E conclui:

Efetivamente, a liquidez e certeza da dívida ativa regularmente inscrita, que se presume, diz respeito apenas a seus aspectos fáticos. Liquidez está em indicar um montante determinado, que não carece de apuração posterior. Certeza está a indicar a legalidade do procedimento de lançamento, no sentido de que os fatos que a lei define como geradores da obrigação tributária efetivamente ocorreram.

Já a expressão “direito líquido e certo”, no contexto normativo do mandado de segurança, está a indicar a ausência de controvérsia quanto aos fatos. O Impetrante não pode questionar a verdade do que se discute quanto aos fatos, a não ser que disponha de prova pré-constituída. Assim, aqueles aspectos de fato, aos quais diz respeito a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita, não são atacados no mandado de

segurança. O impetrante não contesta os fatos, que em face daquela presunção de liquidez e certeza são aceitos como verdadeiros. O que o impetrante ataca é o significado jurídico dos mesmos, ou, no mais das vezes, a constitucionalidade da norma tributária. E a disputa em torno desse significado jurídico dos fatos tidos como geradores de tributo, ou da constitucionalidade da norma tributária, nada tem a ver com aquela presunção de liquidez e certeza da dívida (MACHADO, 2009, p. 17).

Diante do exposto, é possível afirmar que o mandado de segurança é instrumento processual de vasta utilização em matéria tributária, desde que o contribuinte muna-se de provas documentais capazes de demonstrar que os aspectos jurídicos dos fatos que originaram a controversa são certos e líquidos, ainda que a questão jurídica envolvida seja complexa ou trate de questionamento da constitucionalidade da norma aplicada pela administração.

3.2 Ato coator

O ato coator, objeto de ataque pelo mandado de segurança, é aquele ato administrativo praticado pelo Poder Público em qualquer esfera hierárquica que seja carente de legalidade, ou seja, motivado por abuso de poder.

Celso Antonio Bandeira de Mello (1998, p. 138) conceitua o ato administrativo como

[...] 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 as providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Portanto, o ato administrativo não é lei, trata-se de uma providência jurídica complementar à lei que é infralegal, mas vinculada à lei. Não pode a administração executar ato não autorizado pela lei, ainda que seja um ato discricionário.

No direito tributário, o ato administrativo mais comum é o lançamento do crédito tributário, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional⁶. Considerando as atividades que envolvem a constituição do crédito tributário – verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo –, todas também vinculadas à legislação de instituição do tributo analisado, enormes são as quantidades de atos administrativos derivados e a possibilidade de ocorrências de ilegalidades e/ou abusos de poder.

⁶ "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (BRASIL, 1998).

Além disso, há também a possibilidade de esses atos serem simplesmente derivados de normas inconstitucionais ou que possam ser declaradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário, sendo, então, considerados atos coatores.

Esclareço com exemplo prático: o contribuinte, pessoa jurídica optante pela apuração de tributos pelo lucro presumido, que deixou de recolher as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre aplicações financeiras, tendo em vista entender inconstitucional a majoração da base de cálculo dessas contribuições previstas na Lei n. 9.718/98 (BRASIL, 1998), ante a ampliação do conceito de faturamento, está sujeito a um ato coator, caso a fiscalização exija o pagamento dessas contribuições. Portanto, para assegurar-se de seu direito, líquido e certo, pode, sem qualquer dúvida, impetrar mandado de segurança⁷.

Portanto, atos coatores são atos administrativos: 1. nascidos contrários à lei, 2. produzidos com abuso de poder ou 3. baseados em norma inconstitucional ou ilegal.

4 Requisitos processuais

Além da produção de provas para a comprovação do direito líquido e certo na inicial, da existência de um ato coator e dos requisitos da ação inerentes a todas as ações judiciais, o mandado de segurança tem dois requisitos processuais importantes para sua caracterização e seguimento – a definição do sujeito passivo e o prazo para impetração.

A seguir, analisaremos as dificuldades, em matéria tributária, de definir o agente (ou autoridade) coator e o sujeito passivo, tendo em vista sua jurisdição e competência, bem como a possibilidade de utilização do mandado de segurança preventivo e a aplicação, ou não, do prazo para impetração em atos continuados (como tributos que incidem mensalmente).

Não serão objeto do presente estudo os procedimentos ligados ao trâmite processual do mandado de segurança, como requisitos da petição inicial, protocolo ou distribuição. Também não comentaremos a participação do Ministério Público ou tipos e possibilidade de recursos, limitando-nos aos requisitos já mencionados.

4.1 Definição do sujeito passivo

Como já destacado, o mandado de segurança deve ser impetrado contra a autoridade pública ou o agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público responsável pela ilegalidade ou pelo abuso de poder.

⁷ Essa questão já foi amplamente discutida e julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Ver ADI n. 1.417 (RTJ-176/1026), SE n. 5.206, AgR (RTJ-190/908), RE n. 172.058 (RTJ-161/1043), RE n. 298.694 (RTJ-192/292) e RE n. 357.950. Note-se que não se pretende questionar a constitucionalidade da lei via mandado de segurança, mas demonstrar que, diante da evidente inconstitucionalidade, a exigência do tributo, nesses termos, é um ato inconstitucional e, portanto, coator.

Em outras palavras, a autoridade coatora é o agente administrativo que pratica ato passível de constrição. No entanto, em matéria tributária, identificar o agente não é tarefa fácil.

Ademais, para Lucia Valle Figueiredo (2000, p. 54), a autoridade coatora não poderia ser reconhecida como parte, propriamente dita, no mandado de segurança:

Assim, autoridade coatora é quem pratica o ato, causa constrangimento ilegal, e, por isso, chamada ao mandado de segurança para prestar informações. Enfim, como diz o professor Sérgio Ferraz, a autoridade coatora tem o dever de verdade, e a parte não tem tal dever. A parte, portanto, seria apenas a pessoa jurídica de direito público, ou, então, de direito privado, na hipótese de ser delegada ou concessionária de serviço público, caso tivéssemos diante da empresa estatal, de faculdades privadas, etc*.

Em matéria tributária, todos sabemos a dificuldade da identificação do agente coator, daquele que agiu no exercício de atribuições do Poder Público, fazendo-o de forma ilegal ou com abuso de poder. Essa dificuldade advém principalmente da enorme quantidade de normas internas que definem competências e jurisdições para execução de atos relacionados ao lançamento tributário⁸.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 81) ressalta essa amplitude:

Aliás, a impetração é cabível contra ato de autoridade, ou de agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. Assim, mesmo que o autor do ato impugnado não seja autoridade, no sentido de que não tem competência para decidir se pratica, ou não, o ato questionado, é cabível contra ele a impetração, desde que esteja agindo no exercício de atribuições do Poder Público. É o caso, por exemplo, de um diretor de empresa privada que faz o desconto do imposto de renda na fonte de um tributo. Ele está arrecadando um tributo. Está, portanto, no exercício de atribuições próprias do Poder Público. É agente do estado, pelo menos para o fim de arrecadar o tributo. Assim, se a exigência tributária é ilegal, ou inconstitucional, seu ato enseja a impetração de mandado de segurança.

Embora concordemos com a posição do autor, devemos ressaltar que esse entendimento não é unânime entre os juízes e, muitas vezes, deparamos com a exigência de definirmos a autoridade coatora como aquele que tem poder para decidir sobre a legalidade do ato.

Não obstante essa dificuldade, podemos concluir que a autoridade coatora: 1. é aquela que atua em nome do Poder Público de forma ilegal (ou inconstitucional) ou com abuso de poder; 2. embora tenha algumas atribuições inerentes ao sujeito passivo da ação, não pode ser considerada como tal⁹.

⁸ Nelson Luiz Pinto (2000, p. 70) observa: "É comum a alegação de que o ato deveu-se ao cumprimento de ordem hierárquica, à qual a autoridade não poderia desobedecer, ou de estar a autoridade diante de competência vinculada, não podendo adotar outra conduta. Entretanto, esse tipo de alegação não serve para afastar o cabimento do mandado de segurança. Ainda que vinculada a competência da autoridade, se praticou ato em decorrência de lei tida como inconstitucional, por exemplo, é autoridade coatora".

⁹ O artigo 14, § 2º, da Lei n. 12.016/09 concedeu à autoridade coatora o direito de recorrer, confundindo-a ou caracterizando-a como parte (BRASIL, 2009).

É importante frisar, no entanto, que, independentemente de ser parte ou não, a indicação equivocada da autoridade coatora, na maioria dos casos, acarreta a extinção do processo judicial sem julgamento de mérito¹⁰.

Diante dessa situação, resta-nos a questão de quem seria, então, o sujeito passivo da ação em mandado de segurança.

Acompanhamos o entendimento de Hugo de Brito Machado (2009, p. 81), que afirma que “a parte passiva no mandado de segurança é a pessoa jurídica à qual se liga a autoridade coatora”.

Diante disso, ainda que equivocada a autoridade coatora na inicial, entendemos que não é requisito processual imprescindível para a ação e que, estando o sujeito passivo correto, a correção da situação é viável e necessária, por economia processual e pela própria natureza da ação.

4.2 Prazo de 120 dias

O artigo 23 da Lei n. 12.016/09 dispõe o seguinte: “O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado” (BRASIL, 2009).

Hugo de Brito Machado (2009, p. 152), ao citar Alfredo Buzaid, defende que tal prazo não pode ser classificado como decadencial, prescricional ou de preclusão:

Ora, o Congresso Nacional, ao elaborar a Lei n. 1.533/51, quis deliberadamente afastar a controvérsia sobre prescrição, decadência e preclusão e para isso empregou a fórmula: “O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se à [...]” [idênticos ditames na nova lei]. O prazo para impetrar mandado de segurança não é prazo preclusivo, porque ele não se verifica no curso do processo, tampouco é prescrição ou decadência, porque não fere mortalmente o direito material, que remanesce imprejudicado, podendo ser pleiteado pela via ordinária. O prazo é extintivo de uma faculdade pelo seu não exercício dentro de cento e vinte dias, contados da ciência do ato a ser impugnado. Não se justifica, pois recorrer aos conceitos de prescrição, de decadência e de preclusão, para explicar a natureza do prazo, quando a própria lei subministra a idéia correta, que é de extinção do direito de requerer mandado de segurança.

No mesmo lançamento tributário, a autoridade fiscal executa uma série de atos administrativos que podem ser considerados coatores ou não. Diante dessa peculiaridade, o mandado de segurança pode ser impetrado em diversas ocasiões, ficando a aplicabilidade desse prazo um pouco confusa.

¹⁰ Esse procedimento, a nosso ver, como para a maioria dos autores estudados, é uma afronta à Constituição Federal, na medida em que, ainda que necessária a prestação de informações pela autoridade, o sujeito passivo se corretamente definido tem capacidade processual para o seguimento da ação e é possível a retificação da situação no decorrer do processo. Pretendeu-se com a Lei n. 12.016/09 resolver essa questão, estabelecendo que, uma vez suscitada a ilegitimidade pela autoridade coatora, o impetrante poderia emendar a inicial no prazo de dez dias, observado o prazo decadencial. No entanto, esse dispositivo foi vetado.

Exemplificando, a abertura de um procedimento fiscal pode ser considerado um ato coator passível de mandado de segurança, no entanto pode o contribuinte optar por responder às notificações informativas antes de tomar qualquer medida judicial. Após esse procedimento investigatório, o Fiscal pode lavrar autuação fiscal passível de impugnação. Essa impugnação gerará uma decisão de primeira instância, a qual pode ser questionada via recurso, que finalmente ocasionará uma decisão de segunda instância. Todos esses atos são passíveis de questionamento judicial via mandado de segurança, mas não necessariamente haverá a impetração de um¹¹.

Nessa situação, como funcionaria o prazo de 120 dias? A nosso ver, a cada ato esse prazo se renovaria, sendo abertos novos 120 dias para a impetração¹².

Outro caso que merece destaque são os atos administrativos únicos com efeitos permanentes. O Superior Tribunal de Justiça já manifestou entendimento de que o prazo para impetração do mandado de segurança começa da publicação do ato¹³.

No entanto, muitas vezes a publicação do ato não gera efeitos práticos ao contribuinte em curto prazo. Portanto, entendemos que os 120 dias devem ser contados a partir da produção de seus efeitos lesivos ao impetrante.

5 Liminar no mandado de segurança

5.1 Pressupostos para concessão

Segundo Machado (2009, p. 135), “medida liminar é o provimento judicial expedido logo no início do processo, com ou sem audiência da parte contrária”.

Para a concessão da medida liminar, o juiz deve analisar a existência de dois importantes pressupostos legais: a aparência do bom direito e o perigo na demora: “À relevância dos fundamentos do pedido corresponde a aparência do bom direito e à possibilidade de ineficácia da sentença que venha afinal a deferir a segurança corresponde ao perigo na demora” (MACHADO, 2009, p. 136).

Portanto, como bem esclarece Lucia Valle Figueiredo (2000, p. 123):

A concessão da liminar exsurgerà da situação posta ao magistrado. Presentes seus pressupostos, tais sejam, relevância do fundamento e perigo na demora e sua inocuidade se concedida a ordem final, o magistrado só dispõe de uma possibilidade: concedê-la.

No mesmo sentido, vale citar Américo Masset Lacombe, ex-presidente do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em São Paulo, em voto nos autos de Mandado de Segurança n. 90.03.43576-6:

¹¹ Note-se que, para a impetração de mandado de segurança no andamento do procedimento administrativo, o contribuinte deverá desistir de defender-se administrativamente, pois não cabe mandado de segurança enquanto houver recurso com efeito suspensivo, por não haver condições de a autoridade administrativa constranger alguém.

¹² Para Hugo de Brito Machado (2009, p. 61), “não há necessidade de considerar o prazo de 120 dias nos casos de lançamento tributário, antes da propositura de execução fiscal, pois o Fisco não tem condições de exigir o crédito fiscal, tornando o mandado de segurança preventivo”.

¹³ Cf. recurso ordinário em Mandado de Segurança n. 13.792-SC; relator: ministra Eliana Calmon; julgado em 20.6.2002.

[...] A posição do Juiz no momento em que julga o mérito não é a mesma que assume no momento em que aprecia o pedido de liminar.

A tese da Impetrante, posto que divergente do meu pensamento, é razoável. Assim sendo verifico a existência do *fumus boni juris*.

Quanto ao *periculum in mora*, não há dúvida de que está presente, vez que a não concessão da liminar acarretará a perda de interesse no prosseguimento do feito, pois o pagamento só poderá ser sanado por uma futura ação de repetição de indébito, se o mérito triunfar.

Ora no caso, torna-se evidente que a não concessão da liminar terá o efeito de limitar o acesso ao judiciário, numa flagrante violação do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição. Creio assim, que sempre que estiver em jogo a tese esposada pelo Juiz contra o direito da parte discutir em Juízo o que julga certo, deve o juiz garantir esse direito, que poderá inclusive triunfar a final, sacrificando seu ponto de vista de mérito, que só fará prevalecer por ocasião da sentença, ou na apreciação da apelação. Pelo exposto concedo a liminar.

Ora, no caso apresentado, elucida-se que liminar não é sentença. Independentemente da análise do mérito, ainda que o juiz seja contrário a ele, havendo os pressupostos para a concessão da liminar, o juiz não pode, nunca, deixar de fazê-lo, sob pena de obstruir o devido processo legal.

5.2 Efeitos da concessão da liminar

Uma vez concedida a liminar, esta pode gerar uma série de efeitos imediatos. Em matéria tributária, o efeito mais importante é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional¹⁴.

A exigibilidade do crédito tributário pode vir a ser suspensa, tendo como conseqüência a paralisação de todos os atos direcionados à execução forçada desses créditos, não importando sejam eles meramente preparatórios, ou de efetiva execução (SAKAKHARA, 2007, p. 690).

Observe-se, se a liminar for concedida em mandado de segurança preventivo, antes do lançamento do crédito tributário, haverá o impedimento da constituição desse crédito e não apenas sua suspensão.

No entanto, é importante mencionar que há entendimentos de que, mesmo suspensa a exigibilidade do crédito tributário, não está suspenso o prazo decadencial. Diante disso, há possibilidade de o fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento para evitar a decadência. Após muitos anos de discussão, esse procedimento foi aceito, desde que não seja lançada multa ou cobrado o crédito efetivamente.

¹⁴ Esse inciso prevê expressamente a suspensão do crédito tributário pela concessão de medida liminar em mandado de segurança. É importante ressaltar que, no parágrafo único do artigo 151, mantém-se a obrigatoriedade de cumprimento das obrigações acessórias.

A Lei n. 12.016/09 estabelece que os efeitos da medida liminar, salvo se revogada ou cassada ou tendo a sua perempção ou caducidade decretada, persistirão até a prolação da sentença (BRASIL, 2009).

5.3 Restrições legais para a concessão

A Lei n. 12.016/09 elenca algumas restrições à concessão de liminares, em matéria tributária, como já comentamos no início deste artigo. Estabelece que não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários ou a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior e que, nesses casos, a sentença que defere a segurança não pode ser executada provisoriamente, produzindo efeitos apenas após o trânsito em julgado.

Para Hugo de Brito Machado (2009, p. 142), essas limitações são de flagrante inconstitucionalidade, pois obstruem a possibilidade de apreciação pelo Poder Judiciário de lesão ou ameaça de direito, garantida pelo artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Acompanhamos esse entendimento.

5.4 Encerramento dos efeitos da liminar

Independentemente da causa que ensejou o encerramento dos efeitos da medida liminar concedida (cassação, revogação, perempção etc.), o cancelamento de seu efeito suspensivo ou impediendo da exigibilidade do crédito gera consequências ao contribuinte antes beneficiado. A Lei n. 9.430/96 encerrou muitas discussões sobre a cobrança de tributos julgados devidos após a concessão de liminar suspensiva da exigibilidade do crédito por meio de seu artigo 63, parágrafo 2º:

§ 2º – A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição (BRASIL, 1996).

Portanto, havendo o encerramento dos efeitos suspensivos da medida liminar, o imposto passa a ser exigível e devido, sujeito a correção monetária e juros de mora. A multa, de ofício ou de mora, será devida apenas na hipótese de falta de pagamento após os 30 dias mencionados no parágrafo 2º do artigo 63 da Lei n. 9.430/96, ocasião em que se infere que o contribuinte deve realizar o pagamento do tributo e não o faz contra os ditames legais¹⁵.

Existem argumentos da doutrina de que, cessando os efeitos da liminar, o contribuinte volta ao estado em que se encontrava antes da impetração do mandado de segurança, devendo-se, então, analisar se este já estava em mora ou não. Se não estiver, o contribuinte pagará o tributo apenas acrescido de correção monetária;

¹⁵ Enquanto a medida liminar se encontra vigente, não há obrigatoriedade de pagamento do tributo, evidentemente.

se estiver, haverá então incidência de juros moratórios. Não deverá ser computado para cálculo dos acréscimos o período compreendido entre a concessão da liminar e a cessação de seus efeitos¹⁶.

É importante mencionar o posicionamento de Hugo de Brito Machado (2009, p. 164) em relação à manutenção dos efeitos da medida liminar ainda que haja sentença denegatória da segurança. Segundo o autor, há duas situações distintas de manutenção dos efeitos:

- No caso de sentença denegatória em que o juiz cassa a liminar, esta deverá manter seus efeitos até o trânsito em julgado da decisão, e, uma vez recebida a apelação com efeitos suspensivos, então estes perdurarão na segunda instância.
- No caso de o juiz não mencionar a cassação da medida liminar na sentença de primeira instância, a liminar se perpetuará em vigor até o final da ação ou sua revogação expressa.

Embora esses entendimentos tenham fundamento, não é o entendimento das autoridades fiscalizadoras que exigem o crédito tributário assim que cassada a liminar ou proferida sentença denegatória da segurança.

6 Sentença no mandado de segurança

6.1 Natureza da sentença

Para Nelson Luiz Pinto (2000), a sentença em mandado de segurança ordena, manda, não se limitando a condenar, de forma que seria uma “sentença mandamental”. Essa classificação justificar-se-ia pelo fato de que o mandado de segurança não pode ser utilizado como ação de cobrança, nos termos da Súmula n. 269 do Supremo Tribunal Federal. A execução de sentença em mandado de segurança dá-se via ofício à autoridade coatora, que deverá cumprir a ordem.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 192) acompanha esse pensamento e esclarece:

No mandado de segurança não se pede ao juiz que anule, ou que declare nulo um ato, e por isto se diz que a sentença não é constitutiva. Nem que declare existente ou inexistente uma relação jurídica, nem que lhe declare o alcance, ou o modo de ser, e por isto se diz que a sentença não é declaratória. Nem que condene a autoridade impetrada a pagar ao impetrante determinada quantia, ou cumprir a outras obrigações de dar, e por isto se diz que a sentença não é condenatória. Outra não é a razão pela qual o mandado de segurança não substitui a ação de cobrança, nem a sentença que concede o mandado de segurança produz efeitos patrimoniais relativamente ao

¹⁶ Segundo Hugo de Brito Machado (2009, p. 168), “esta seria a conclusão do XIX Simpósio Nacional de Direito Tributário de 1994”.

período pretérito, devendo tais efeitos serem reclamados administrativamente, ou pela via judicial própria. Tais restrições ao mandado de segurança somente se aplicam em face da natureza mandamental da sentença que no mesmo se obtém, a qual decorre da natureza do pedido que na impetração geralmente se faz.

6.2 A coisa julgada em mandado de segurança

Moacyr Amaral dos Santos (1998, p. 43) define a coisa julgada formal como um “fenômeno da imutabilidade da sentença pela preclusão dos prazos para recursos”. Ou seja, dessa sentença, por qualquer motivo formal (intempestividade, desistência, carências da ação, renúncia) não cabe mais recurso. Ela é imutável dentro do próprio processo em que foi gerada.

Já a coisa julgada material que depende da análise do direito em si e de sua concessão ou negação seria a imutabilidade da sentença fora do processo, perante as partes, outros juizes, outras ações semelhantes. Dessa forma, a coisa julgada material tem força de lei perante os envolvidos.

Para a maioria da doutrina, a decisão que não aprecia o mérito da impetração não obsta o acesso às demais vias ordinárias. Entretanto, caso o mérito seja julgado e seja negada a segurança, não há mais possibilidade de rediscussão da questão.

No entanto, Hugo de Brito Machado (2009, p. 203) defende o inverso, sob o seguinte argumento:

O objeto específico do mandado de segurança é uma ordem, ou mandado, que assegura um direito líquido e certo. Pede o impetrante que lhe seja concedido esse mandado. Não que se lhe declare o direito a ser protegido, mas que se lhe conceda um mandado para sua proteção. Não para uma proteção provisória, própria das medidas cautelares, destinada a durar apenas enquanto não ocorrer manifestação definitiva indispensável sobre o direito protegido. Proteção definitiva, no sentido de que não está vinculada a outra manifestação, mas sem o poder de impedir que outra manifestação aconteça. Concedendo a segurança, o Juiz emite uma ordem. Em matéria tributária essa ordem pode ser, por exemplo, no sentido de que a autoridade impetrada: a) abstenha-se de cobrar determinado tributo; b) libere determinada mercadoria; c) forneça certidão negativa de débito. Uma vez acatada a ordem, exaurem-se os efeitos da sentença, e não se pode, sem discutir essa ordem, questionar direito ao não pagamento do tributo, ou à liberação da mercadoria, ou à obtenção da certidão.

Denegando a segurança, mesmo com exame de mérito, o dispositivo da sentença diz apenas denegar a ordem impetrada, porque a impetrante não tem direito a ela. Não há nele qualquer disposição a respeito do conflito impetrante autoridade impetrada. A afirmação de que inexistente o direito do impetrante é apenas o fundamento da denegação da segurança. E como tal não transita em julgado.

É importante, no entanto, mencionar que a Lei n. 12.016/09, diversamente da lei anterior, estabelece que:

Art. 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 (BRASIL, 2009).

Diante do artigo mencionado, quer nos parecer que o legislador infraconstitucional acompanha o entendimento da doutrina majoritária.

Por fim, vale ressaltar os efeitos da coisa julgada em relações continuativas, muito comuns em matéria tributária. Podemos entender como relação continuativa a cobrança mensal, por exemplo, de um tributo. Acompanhamos o entendimento da doutrina majoritária, atualmente, também proferido nos tribunais, de que a coisa julgada se projetará para o futuro, impedindo a cobrança desse tributo sobre fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado, se idênticos àquele questionado no mandado de segurança.

7 Conclusão

O presente artigo pretendeu apresentar um panorama geral sobre as questões relacionadas ao mandado de segurança em matéria tributária, não extinguindo todos os assuntos existentes, mas apresentando aqueles que entende serem mais relevantes.

A legislação analisada foi principalmente a Lei n. 12.016/09, que alterou e revogou as normas pretéritas relacionadas ao mandado de segurança.

WARRANT SECURITY TAX LAW

Abstract: The aim of this paper present an overview of the Constitutional remedy of an injunction, especially when used in matters relating to tax law, still spinning briefly on constitutional and procedural aspects, based on Law n. 12.016/09 who came to amends the original law of the Writ of Mandamus and enforce the Federal Constitution. The work of the origin of the writ of mandamus in 1934, their constitutionalisation and requirements in the Constitution of 1988. After the article discusses the current procedural requirements, the granting of the injunction and judgment demonstrating that, all the elements necessary for the proper management of this important constitutional remedy.

Keywords: injunction; judicial injunction; tax process.

Referências

- BRASIL. Constituição Federal, de 16 de julho de 1934.
_____. Constituição Federal, de 10 de novembro de 1937.
_____. Constituição Federal, de 18 de setembro de 1946.
_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 269, de 13 de dezembro de 1963.
_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 21 ago. 2008.

- BRASIL. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988.
- _____. Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- _____. Lei Federal n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.
- _____. Lei Federal n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.
- _____. Lei Federal n. 12.016, de 7 de agosto de 2009.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 625, de 9 de outubro de 2003.
- FIGUEIREDO, L. V. *Mandado de segurança*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. *Mandado de segurança*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MACHADO, H. de B. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- MELLO, C. A. B. de. *Curso de direito administrativo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- PINTO, N. L. Mandado de segurança em matéria tributária. *Revista de Estudos Tributários*, n. 14, jul./ago. 2000.
- SAKAKHARA, Z. *Código Tributário Nacional comentado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- SANTOS, M. A. dos. *Primeiras linhas de direito processual civil*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 3.