

Mandado de segurança em matéria tributária: cabimento, utilização e reflexos das alterações promovidas pela Lei 12.016/09

I. Breve introdução

Uma análise do funcionamento judicial dos dois grandes sistemas jurídicos ocidentais – o direito continental europeu e a *common law* – revela, de modo translúcido, as distintas intervenções admitidas em cada um para a superação do descumprimento de obrigações de fazer infungíveis, pelos respectivos sujeitos situados no pólo passivo do enlace obrigacional. Os dois sistemas incorporam, de maneira própria, as influências recebidas do direito processual romano. Enquanto nossa sentença condenatória provém do juízo privado da *actio*, que, em vez de ordem, apenas continha uma exortação ao condenado, a sentença correspondente no sistema anglo-americano descende dos interditos romanos. Se no direito continental a intervenção judicial inicial é limitada, na grande maioria dos casos, à *iuris + dictio*, em sua expressão mais radical e acabada de *simplex juízo declaratório*, no sistema da *common law* prepondera a função judicial coercitiva, capaz de impor a observância das relações obrigacionais, ou melhor, do *imperium*, reservado exclusivamente ao pretor romano.¹

Nesse contexto, a sentença de procedência proferida em ação de mandado de segurança constitui um dos raros provimentos judiciais que

¹ A esse respeito, vide: SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil*. 4. ed. São Paulo: Revista do Tribunais, 2000. v. 2: Execução obrigacional, execução real, ações mandamentais. p. 346-347.

descende dos interditos romanos². Nessa espécie de tutela jurisdicional, o pretor romano não *condenava*, mas, ao contrário, *ordenava* que o demandado fizesse ou deixasse de fazer alguma coisa. A partir dessa relevante distinção entre a tutela condenatória e a mandamental, há muito salientada por Pontes de Miranda,³ é que se pode compreender a assertiva segundo a qual, enquanto a sentença condenatória difere da declaratória por abrir as portas à execução judicial, a sentença mandamental delas se distingue por tutelar plenamente, de pronto, o direito do autor, através da expedição de uma ordem cujo desrespeito não é tolerado pelo ordenamento jurídico. Noutras palavras, a tutela mandamental é dotada de ordem e coerção imediatas⁴.

O enquadramento classificatório realizado a partir da distinção acima empreendida é o que menos importa. Classificar as sentenças de modo quinário⁵ (condenatórias, constitutivas, declaratórias, mandamentais ou executivas) ou ternário⁶, considerando as mandamentais e as executivas como espécies de sentenças condenatórias, parece, sem dúvida, questão de menor relevância, desde que sejam observadas e respeitadas as características específicas que distinguem (seja no plano do gênero, seja em espécie) as sentenças condenatórias das sentenças mandamentais. É da correta compreensão dessa distinção que poderão ser adequadamente compreendidas a importância e a dimensão da garantia constitucional representada pelo mandado de segurança.

² A tutela antecipada configura instituto bem mais recente, dotado de origem infraconstitucional.

³ *Tratado das ações*. Campinas: Bookseller, 1998, v.1., p. 224. Em Roma, além da *actio*, pela qual o direito era apenas declarado por um juiz privado (*iudex*), por determinação do pretor, nos interditos (dotados de rito sumário), o processo desenvolvia-se integralmente perante o pretor que, a partir do seu poder de *imperium*, determinava a adoção imediata de uma conduta.

⁴ PANDOLFO, Rafael. *Fundamentos do direito Processual Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 104.

⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado das ações*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970 v.1, p. 117.

⁶ Conforme THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual civil*. 39 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, v. 1, p. 468-470 e Candido Rangel Dinamarco. *Instituições de direito processual civil*, 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, v. 3 p. 242-243.

No Brasil, a Constituição Republicana de 1891 abriu espaço para a criação de remédios contra atos ilegais (em sentido amplo), praticados pela administração pública, que inicialmente ficaram restritos ao *habeas corpus* (art. 72, §22). Após a proteção constitucional da liberdade, logo se verificou a necessidade de tutela mais ampla contra o Estado, que abarcasse outros direitos positivados. Constatou-se também, desde cedo, que a ausência de um remédio eficaz – dotado de *status* constitucional –, capaz de assegurar, prontamente, o respeito aos limites de atuação e intervenção do Estado, acabaria mitigando os próprios direitos, não apenas previstos no ordenamento jurídico infraconstitucional, como os assegurados pelo Texto Constitucional. Assim, na esteira do “juízo de amparo” desenvolvido no México⁷ e dos “writs”, próprios do direito anglo-saxão⁸, a Constituição de 1934, pela primeira vez, inseriu o mandado de segurança entre as garantias fundamentais dos cidadãos (art. 113, § 33).⁹

⁷ O juízo de amparo é largamente utilizado no direito comparado, sobretudo nos países latinos. O art. 43 da Constituição Argentina admite a “acción de amparo” como ação expedita e rápida contra os atos ou omissões das autoridades que, com arbitrariedade ou ilegalidade manifesta, causem lesões ou ameacem direitos e garantias constitucionais ou legais. Sobre a importância dessa garantia e a impossibilidade de sua relativização infraconstitucional, decidiu a Corte Suprema de Justicia de la Nación o seguinte: *esta Corte subrayó con especial énfasis que es preciso evitar que el juego de los procedimientos ordinarios torne ilusoria la efectividad de las garantías constitucionales* (Fallos, 239:459; 241:291; 307:2174), *apud* Estrada, Ricardo J. Mihura, *Acción de amparo y medidas cautelares*, in *El Procedimiento tributario*, coordenador Alejandro C. Altamirano. Buenos Aires: 2003, p. 436. Sobre a origem desse instituto, vide, também, SIDOU, J. M. Othon. *Do mandado de segurança*. 3 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 131 a 162. No direito comparado, diversos são os sistemas adotados para a garantia dos indivíduos contra os desmandos do Estado, destacando-se os seguintes: o sistema inglês, no qual o controle é exercido, em regra, pelo Judiciário, por diversos writs, com base na *common law*, sem que haja previsão expressa em uma Constituição, já que na Inglaterra não existe Constituição escrita; o sistema americano, cujo controle é exercido, em regra, pelo Judiciário e também por diversos writs, com base na *common law*, admitindo-se, entretanto, o exercício desse controle por entes outros que não o Judiciário (enquanto o *writ of habeas corpus* está previsto na Constituição norte-americana, os demais writs são decorrentes da *common law* e do ordenamento jurídico infraconstitucional); o sistema mexicano, no qual o controle é feito por meio do *juicio de amparo*, previsto constitucionalmente, instituto que tem por fim a proteção dos direitos de forma ampla (REMÉDIO, José Antonio. *Mandado de segurança individual e coletivo*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 20-21).

⁸ A ideia do *writ of mandamus* é facilmente apreendida através da sua origem etimológica latina, a saber: *man dame us*, que poderia ser traduzida por “nós ordenamos”. No direito americano de hoje, isso pode ser definido como uma ordem emanada por um Corte a uma Corte inferior, agência oficial ou órgão do governo, para que seja realizado determinado ato (comandos comissivos), ao contrário das *injunctions*, comandos omissivos também chamados *writ of mandate*.

⁹ 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 petitorias competentes.

A Constituição de 1937 não fez qualquer alusão ao mandado de segurança, cuja aplicação continuou sendo realizada, de modo restrito, a partir da previsão infraconstitucional levada a cargo pela Lei 191, de 16 de janeiro de 1936, nosso primeiro diploma legislativo a disciplinar o mandado de segurança.

Na Constituição de 1946, o mandado de segurança foi reinserido entre os “direitos e garantias individuais”. A modificação ocorreu por conta do seu conteúdo, pois as expressões *direito certo e incontestável*, referidas pela Carta de 1934, foram substituídas por *direito líquido e certo*. A Constituição de 1967, assim como a Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, não alterou a estrutura normativa da fórmula adotada pela Constituição de 1946.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5.º, inc. LXIX, chancelou o assento constitucional do mandado de segurança, já conferido pelos Textos Constitucionais anteriores, estabelecendo o seguinte:

“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”.

Os presentes apontamentos iniciais servem para demonstrar que o mandado de segurança está ligado a uma tutela jurisdicional essencialmente imediata, através da qual é exarado um comando a uma autoridade pública, em geral. Essa nota caracteriza sua força e individualiza a tutela mandamental, cuja função descende diretamente dos interditos romanos. O *status*

constitucional do mandado de segurança decorre da clara percepção de que a simples fixação de direitos e garantias no Texto Maior, desprovida de um gatilho imediato capaz de acionar sua observação e respeito pelas autoridades, através de uma ordem expedida pelo Poder Judiciário, acabaria relegando esses direitos a um papel meramente decorativo e especulativo. A assertiva ganha maior importância quando se observa que uma das formas de retirar a eficácia pragmática de um enunciado no qual esteja previsto um direito ou limite contra a Administração é suprimir ou restringir os caminhos que servem de acesso aos órgãos responsáveis pela sua implementação corretiva e seu restabelecimento, nos casos de violação.

Essa, enfim, é a finalidade pela qual o mandado de segurança possui assento entre os direitos e garantias alinhados no art. 5º da Constituição Federal. Constituindo preceito normativo dotado de conteúdo deôntico acabado e eficácia plena, assegura que os limites instituídos pela Carta Maior não terão sua eficácia restringida em função da inexistência de instrumentos aptos a acioná-los. Como bem apontou o Supremo Tribunal Federal, *a Constituição Brasileira de 1988 prestigiou os instrumentos de tutela jurisdicional das liberdades individuais ou coletivas e submeteu o exercício do poder estatal – como convém a uma sociedade democrática e livre – ao controle do Poder Judiciário. Inobstante estruturalmente desiguais, as relações entre o estado e os indivíduos processam-se, no plano de nossa organização constitucional, sob o império estrito da lei. A rule of law, mais do que um simples legado histórico-cultural, constitui, no âmbito do sistema jurídico vigente no Brasil, pressuposto conceitual do estado democrático de direito e fator de contenção do arbítrio daqueles que exercem o poder. É preciso evoluir, cada vez mais, no sentido da completa justiciabilidade da atividade estatal e fortalecer o postulado da inafastabilidade de toda e qualquer fiscalização judicial. A progressiva redução e eliminação dos círculos de imunidade do poder há de gerar, como expressivo efeito consequencial, a interdição de seu exercício abusivo. O mandado de segurança desempenha, nesse contexto, uma função instrumental do maior relevo*¹⁰.

¹⁰ STF, Plenário, MS 20.999, Rel. Min. Celso de Mello, D.J.U. 25/05/90.

Essas breves observações introdutórias demonstram também que a natureza interventiva do mandado de segurança faz com que os provimentos liminares sejam considerados partes essenciais desse instrumento processual. Assim, a garantia constitucional estampada no art. 5º, inciso LXIX, diz respeito a uma intervenção imediata, capaz de suspender o ato ou violação sofridos, ou sua ameaça. Limitar a força interventiva do mandado de segurança, mediante postergação dos seus efeitos, implica sua evidente transfiguração, alterando o conteúdo da garantia fixada pelo legislador constituinte originário como cláusula pétreia, que tem na coerção dos interditos romanos sua maior virtude.

Não se pode confundir, no entanto, eventuais restrições infraconstitucionais legalmente veiculadas com o posicionamento adotado pelos Tribunais num caso ou matéria específicos. Embora possa ser passível de severas críticas, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, materializado na Súmula nº 212¹¹, de 11/05/05, por exemplo, não pode ser considerado ofensivo ao art. 5º, LXIX do Texto Constitucional, pois representa o entendimento consolidado de que o Poder Judiciário não verifica, no específico tema tributário analisado, situação na qual estejam presentes os requisitos autorizadores da célere e provisória medida interventiva.

II. O mandado de segurança no direito tributário

O tema tributário sempre esteve ligado ao surgimento e à importância da constituição como instituto jurídico. É interessante lembrar que, já em 1215, o Rei João Sem Terra¹² foi aprisionado pelos seus vassalos

¹¹ Súmula 212, do STJ: A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

¹² Irmão de Ricardo Coração de Leão (que foi como cruzado para a Terra Santa), o monarca foi um péssimo gestor e, diante da onerosa e prolongada guerra estabelecida contra a França, obrigou seus vassalos ao crescente pagamento de tributos. Diversas retóricas ao longo da

numa ilha do Tamisa, próxima ao povoado de Runnymede, e obrigado a assinar a *Carta Magna* na qual se comprometia a preservar antigos direitos de seus súditos, como a vedação da criação de novos tributos sem o consentimento comum do reino.

A restrição à liberdade e à propriedade imposta pelo Estado são temas nevrálgicos que sempre encontraram regramento nos textos constitucionais, não apenas referentemente a seus limites, como também quanto aos instrumentos adequados à preservação do estado de direito. Desse modo, tão importante quanto a delimitação das competências tributárias é a previsão constitucional do habeas corpus e do mandado de segurança, remédios criados para a proteção da liberdade e da propriedade.

Em nosso ordenamento jurídico, o mandado de segurança pode tanto ser preventivo quanto repressivo, conforme a violação ao direito líquido e certo tenha ocorrido ou esteja prestes a ocorrer (justo receio).

Sua utilização clássica, repressiva, está habitualmente ligada ao combate de sanções políticas praticadas pelas autoridades fazendárias, como, por exemplo: o indeferimento de autorização para impressão de notas fiscais, em virtude da existência de crédito tributário cuja exigibilidade não esteja suspensa; a apreensão de mercadorias como forma de coação ao pagamento do crédito tributário; a exigência ilegal de deveres instrumentais tributários; a não-emissão de Certidão Negativa de Tributos (ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa) sem amparo legal ou constitucional.

A jurisprudência brasileira vem admitindo a utilização do mandado de segurança para discussão da relação jurídica de crédito tributário e para a relação de indébito tributário. Na primeira hipótese, a ação pode ser

história têm sido utilizadas como justificativas circunstanciais ao avanço do Estado sobre o patrimônio dos cidadãos (Cruzadas, estado social, guerras extraordinárias, etc.).

utilizada para atacar os atos administrativos constitutivos do crédito tributário, além do ato administrativo de inscrição em dívida ativa, previsto no art. 2º, § 3º, da Lei de Execuções Fiscais¹³. No indébito tributário, a grande inovação jurisprudencial da última década foi o reconhecimento do mandado de segurança preventivo como instrumento processual adequado a tutelar o direito líquido e certo do contribuinte à compensação de tributos recolhidos indevidamente.

O art. 142, Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional, determina que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, diversos

¹³ Art. 2º, § 3º: *A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.*

A utilização preventiva ou repressiva do mandado de segurança contra o ato de inscrição em dívida ativa ainda remanesce indefinida no Superior Tribunal de Justiça. Há decisões entendendo que somente matérias distintas das veiculadas no lançamento poderiam ser abarcadas pela ação judicial mandamental nessa hipótese (AgRg no Ag 1085151, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon). Outras entendem que o ato de inscrição representa a manifestação derradeira de controle de legalidade pela Administração Pública, podendo ser objeto de mandado de segurança (ArRg no Resp 1100608, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão). O caráter repressivo ou preventivo, no caso, não pode desvirtuar a discussão, que deve ser adstrita ao significado do ato de inscrição. Se o mesmo pode ser atacado por mandado de segurança de forma preventiva, também poderá sê-lo através de medida repressiva.

Deve ser acrescentado que se as próprias Leis 1.533/51 e 12.016/09 vedam a utilização de mandado de segurança contra ato do qual caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, não se pode imaginar como a contagem do prazo para sua propositura possa ter como marco temporal a data da notificação do lançamento de ofício realizado pela autoridade fiscal. Se não pode impetrar o mandado de segurança (pela existência do recurso administrativo, dotado de efeito suspensivo), o contribuinte não pode ter contra si a contagem de qualquer prazo, até a decisão definitiva no âmbito administrativo.

Por fim, merece reprodução precedente do STJ no qual são corretamente identificados os diversos atos produzidos, ao longo do fluxo de positivação do processo administrativo, suscetíveis de questionamento via mandado de segurança:

Mandado de segurança. Tributário. "ISS". Autuação fiscal. Inscrição em dívida ativa. Recurso administrativo. Prazo decadencial (art. 18, lei 1.533/1951), "CTN", arts. 201 e 204.

1. A relação tributária, em tese, pode ter vários procedimentos administrativos lesivos ao direito do contribuinte, oportunizando a impetração de segurança, criando momentos diferenciados para o início do prazo decadencial. Interposto recurso contra a autuação fiscal, a inscrição da dívida ativa tributária só é feita após decisão final, que configura "ato-meio" (ou condição) para aquele ato-fim (inscrição), podendo contra o mesmo ser impetrada segurança, correndo o prazo decadencial da data de seu conhecimento. No caso, esse prazo ocorreu quanto à decisão constituída no recurso.

2. É cabível, outrossim, a impetração de segurança contra o próprio ato da inscrição na dívida ativa, contando-se o prazo decadencial da data em que o contribuinte toma conhecimento da mesma. Na espécie, verificadas as datas de início e final do prazo, incorreu a decadência.

3. Acertado que toda e qualquer lesão ao direito do contribuinte, desde o início da ação fiscal, pode motivar a impetração, inócurre a decadência, o pedido aprisionado à legalidade do ato de inscrição deve ser examinado judicialmente.

4. Recurso provido.

(Resp. 76330, Primeira Turma, Rel. Min. Milton Luz Pereira).

contribuintes passaram a utilizar o mandado de segurança preventivo no qual questionavam a validade de obrigações jurídicas tributárias, alegando *justo receio* de autuação. O questionamento visava à obtenção de provimentos jurisdicionais diversos, ligados tanto ao não-recolhimento da exação questionada, como ao direito líquido e certo à compensação do indébito tributário. A natureza mandamental da tutela jurisdicional ficava por conta da solicitação de ordem para que a autoridade coatora se abstinisse da prática de algum ato sancionador, em virtude da compensação que seria realizada ou da eventual ausência de recolhimento da exação questionada.

Tanto em um como em outro caso, a concessão da segurança tinha como pressuposto a declaração prévia de ilegalidade, invalidade, ou de simples pagamento espontâneo, a maior. A discussão do mandado de segurança como via processual adequada, nessas hipóteses, foi intensa. Somente com a decisão proferida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 98446¹⁴, foi assentado o entendimento quanto à possibilidade da ação mandamental nessas hipóteses.

Sem dúvida, liquidez e certeza são predicados atribuídos ao direito em questão e não à sua quantificação econômica (direito “líquido e certo” equivale a direito “certo e incontestável”, referido pela Constituição de 1934). Diz respeito à impressão que a tese alinhada pela parte impetrante causa

¹⁴ *Tributário. Compensação.*

1. *Tributos lançados por homologação. Ação judicial nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação (CTN, art. 150), a compensação constitui um incidente desse procedimento, no qual o sujeito passivo da obrigação tributária, ao invés de antecipar o pagamento, registra na escrita fiscal o crédito oponível à Fazenda, que tem cinco anos, contados do fato gerador, para a respectiva homologação (CTN, art. 150, §. 4.); esse procedimento tem natureza administrativa, mas o juiz pode, independentemente do tipo da ação, declarar que o crédito é compensável, decidindo desde logo os critérios da compensação (v. g., data do início da correção monetária).*

2. *Contribuição previdenciária. A contribuição previdenciária para autônomos e administradores, instituída pela Lei n. 7.787/1989 e modificada pela Lei n. 8.212/1989, foi declarada inconstitucional (RE 166.772-RS e ADI 1.102-DF); os valores recolhidos a esse título são compensáveis com contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Embargos de divergência acolhidos (STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Ari Pargendler, D.J.U. 23/04/97).*

ao magistrado, estando calcada em prova pré-constituída. A complexidade do raciocínio ou do argumento desenvolvido não lhe retira nenhum desses predicados, pois, como bem apontava Castro Nunes já em 1947¹⁵, no mandado de segurança, uma das hipóteses prefiguradas é a da inconstitucionalidade do ato, que pode envolver a lei que serve de suporte ao ato impugnado, e será em qualquer hipótese problema jurídico de maior delicadeza, envolvendo a aplicação de um preceito constitucional, muitas vezes em detrimento a um outro, infraconstitucional. A questão controvertida que pode excluir a utilização do mandado de segurança não está ligada à complexidade do fundamento jurídico, mas à complexidade da comprovação dos fatos judicialmente alegados.

Dessa forma, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a ordem concedida não aborda o montante indevidamente recolhido (cuja prova é necessária apenas para o atendimento do interesse processual), apenas determina que a autoridade coatora se abstenha de práticas sancionatórias em decorrência da compensação (em substituição ao pagamento antecipado) realizada pelo próprio contribuinte. Eventuais valores indevidamente compensados poderão e deverão ser objeto de auto de infração pela autoridade fiscal, que poderá, ainda, quanto aos valores corretamente compensados, lavrar auto de “lançamento” sem a imposição de multas, prevenindo a Fazenda Pública contra a decadência. Esse entendimento foi consolidado no Superior Tribunal de Justiça com a edição da Súmula nº 213: “*O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária*”. A compreensão dessa Súmula exige esforço dogmático. Para Pontes de Miranda¹⁶, as sentenças são híbridas, dotadas de mais de um conteúdo (Liebman) ou eficácia, como quer a doutrina. Desse modo, a ação deve ser classificada pela preponderância do conteúdo identificado (declaratório, condenatório, executivo, constitutivo e mandamental), visto que raras são as sentenças puras. A declaração do direito à compensação está presente também na sentença mandamental, seja como etapa intermediária e

¹⁵ Do Mandado de Segurança. Rio de Janeiro: 2 ed., Revista Forense, 1948, p. 86-87.

¹⁶ *Tratado das ações*, cit., 1998, v. 1, p. 174.

necessária ao raciocínio utilizado, seja como pedido expresso, formulado pela parte impetrante, nos termos do art. 5º do Código de Processo Civil¹⁷. Assim pode ser compreendida a *declaração*, referida pela Súmula 213, do STJ.

Na mesma época, foi editada a Súmula nº 212: “*A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar*”. O conteúdo das Súmulas revelou-se, desde logo, contraditório. Afinal, como entender que o mandado de segurança preventivo, instrumento que busca evitar a ocorrência de um dano iminente, é instrumento processual hábil à preservação do direito líquido e certo, ao passo que a concessão de medida liminar nessas circunstâncias deve ser vedada? Ou há perigo iminente (justo receio) que justifique a utilização do mandado de segurança e a concessão da medida liminar, ou essa ação mandamental preventiva revela-se inadequada. Se há justo receio, e a violação é iminente, a concessão de medida liminar não é somente uma prerrogativa, mas um dever do magistrado; se não há, a via do *writ of mandamus* revela-se inadequada¹⁸. Infelizmente, a Súmula 212 do STJ vinha e vem sendo aplicada indiscriminadamente, sem maiores reflexões acerca dos diversos contextos nos quais é verificada sua irrazoabilidade.

Cabe, ainda, ressaltar que o entendimento jurisprudencial sumulado não se aplica nos pedidos de suspensão de exigibilidade dos créditos tributários constituídos, mesmo ocorrendo parcelamento. Nessa circunstância, nada impede a concessão de medida liminar determinando a suspensão do pagamento, nos termos do art. 151, IV, do CTN.

¹⁷ Art. 5º: Se, no curso do processo, se tornar litigiosa relação jurídica de cuja existência ou inexistência depender o julgamento da lide, qualquer das partes poderá requerer que o juiz a declare por sentença.

¹⁸ O problema todo teve origem na equivocada abordagem inicial conferida ao tema compensação, solicitada e analisada por diversos julgados como forma extintiva do crédito tributário, e não como pagamento antecipado, realizado pelo contribuinte nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. A concessão de liminar autorizando compensação jamais inviabilizaria a constituição do crédito tributário com a finalidade de prevenir a decadência.

A Lei Complementar nº 104/01 provocou diversas alterações no Código Tributário Nacional, entre as quais a inserção do artigo “170 - A”, que veda a compensação mediante o aproveitamento do tributo objeto da contestação judicial antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. O dispositivo, infeliz tanto na redação como nos propósitos, nada estabelece quanto à compensação desprovida de chancela judicial, trazendo como consequência o estímulo a procedimentos compensatórios espontâneos em detrimento dos próprios interesses fiscalizatórios, uma vez que o *mandamus* assegura a notificação da autoridade administrativa responsável pela fiscalização, cientificando-lhe acerca da compensação. No mesmo giro, a inovação legal acima comentada restabelece parcialmente a *via crucis* própria do vetusto *solve et repete*. Esse dispositivo, além de afrontar o Texto Constitucional (art.2º), reduzindo claramente o espectro da tutela judicial sobre a matéria abordada, pode colocar em xeque a própria utilização do mandado de segurança, dada a indispensável postergação do direito ao indébito, que macula a premência do justo receio, quando o pedido contido na exordial envolve pura e simplesmente a compensação.

Por fim, deve ser referido que a liminar em mandado de segurança poderá ser pleiteada nos casos em que a compensação *já foi realizada pelo contribuinte*, anteriormente ao ingresso em juízo, e o mesmo vislumbra risco iminente de lavratura de auto de infração. A liminar, nesses casos, não autorizará compensação alguma, já efetivada.

III. Alterações promovidas pela Lei 12.016/09 nas ações tributárias

A análise proposta ao presente estudo é adstrita ao reflexo das alterações promovidas pela Lei 12.016, de 07 de agosto de 2009, no campo tributário. Numa visão cimeira, pode ser afirmado que as modificações tiveram clara índole supressora da garantia constitucional prevista no art. 5º, LXIX, seja restringindo a concessão de medidas liminares em matérias nas quais as violações são constantes (fosse diferente, não seriam levadas ao Judiciário), seja aumentando desproporcionalmente as hipóteses em que uma decisão concessiva de medida liminar pode ser atacada pela Fazenda.

Infelizmente, a visão do legislador, como a de muitos julgadores, segue sendo a de que o interesse público equivale ao interesse fazendário, justificado, quase sempre, através de alegados reflexos econômicos e sua vinculação à concretização de projetos de governos. Olvidam-se, no entanto, que o interesse público é a preservação da Constituição com a visão ampliadora das garantias e dos direitos nela previstos. Como bem referiu Ataliba¹⁹, se, numa República, o dono da *res publica* é o povo, não se compreende como os cidadãos podem entregar ao Estado a possibilidade de exercer poderes contra direitos e garantias individuais dos próprios cidadãos, protegidos, inclusive, contra o poder constituinte derivado (art. 60, §4º, IV, da Constituição Federal). O planejamento de um governo deve partir da Constituição, e não avançar sobre ela. A observação desse limite e a intervenção veemente do Judiciário configuram a mais saudável ferramenta para construção de uma sociedade justa e igualitária, à luz do estado de direito.

¹⁹ *República e Constituição*. São Paulo: 2 ed., Malheiros, p. 179-187. À página 179 dessa obra, Ataliba transcreve lição do Prof. Agustín Gordillo, que reclama transcrição: “La Constitución se supone echa por el pueblo y emana del pueblo soberano, no para refrenarse a si mismo, ni para poner limite a su propio poder soberano, sino para refrenar y limitar a sus delegatarios, que son los tres poderes que integran el gobierno nacional.”

A análise pontual das mais relevantes alterações promovidas pela Lei 12.016/09 começa pela previsão contida no art. 7º, III, *in fine*²⁰, que acrescentou ao mesmo dispositivo previsto na Lei 1533/51 a possibilidade da concessão da liminar ser condicionada à exigência de caução, depósito ou fiança, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

O dispositivo deve ser adequado aos demais comandos existentes no subsistema tributário. Desse modo, a possibilidade de depósito deve ser plenamente afastada. Isso porque a realização do mesmo é condição suficiente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual faleceria ao próprio sujeito passivo da relação tributária interesse processual em solicitar a tutela prevista no art. 151, IV, do CTN²¹, quando a mesma consequência é obtida com o depósito do montante integral (art. 151, II, do CTN).

Quanto à caução ou fiança, é preciso esclarecer que: *a)* sua exigência não pode estar condicionada à ausência de plausibilidade do direito alegado (nessa hipótese, a liminar deve ser indeferida, de plano); *b)* a situação patrimonial da parte impetrante em relação ao eventual crédito tributário discutido jamais poderá servir de obstáculo à concessão de liminar, seja porque tal medida feriria, no caso concreto, o direito assegurado pelo art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, que não pode ser mitigado em função da situação econômica em que se encontra a parte requerente da medida judicial; seja porque a Fazenda possui mecanismos judiciais e administrativos próprios,

²⁰ Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

...

III – que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, ***sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.***

²¹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

destinados a assegurar a satisfação do crédito tributário (penhora, cautelar fiscal, arrolamento de bens, etc.).

A única hipótese de possível aplicação diz respeito a uma empresa estrangeira (ou estabelecimento permanente) cuja atividade esteja sendo encerrada (sem deixar sucessora), apesar da existência de crédito tributário contestado através do próprio mandado de segurança. Nessa situação, a exigência de contracautela – considerando o encerramento das atividades – seria cabível e, eventualmente, até interessante aos interesses dos sócios-gerentes da respectiva empresa, que estariam ressaltados de qualquer acusação de dissolução irregular.

Enfim, a regra deverá ser a concessão, ou não, da medida liminar pela presença ou ausência de seus requisitos autorizadores, sem qualquer condicionamento. A exceção deverá ser o condicionamento da medida liminar à contracautela, sempre justificada através de fundamento que não poderá sequer tangenciar aspectos ligados à relevância do fundamento ou à ineficácia da medida, caso seja deferida somente ao cabo do processo.

A inovação representada pelo § 2º do art. 7º²², de sua vez, fere radicalmente a Constituição Federal. O Judiciário pode entender que a matéria relativa ao direito de compensação não se subsume aos requisitos previstos pelo art. 7º, inciso II, da Lei 12.016/09, como fez em relação ao mesmo dispositivo constante na Lei 1.533/51, a partir da Súmula 212, do STJ. Trata-se de entendimento adotado pelo detentor do poder jurisdicional, acerca do exercício do próprio poder que a ele foi constitucionalmente destinado. A restrição feita

²² § 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.

pelo Poder Legislativo, no entanto, vai de encontro à Constituição, pois significa manifesta tentativa de restrição infraconstitucional à independência entre os poderes (art. 2º da Constituição)²³ e às garantias estampadas no art. 5º, incisos XXXV e LXIX, da Constituição Federal²⁴. Se o alvitre de abolir ou restringir as matérias relativas aos direitos e garantia constitucionais e à separação entre os poderes²⁵ não foi estendido ao próprio poder constituinte derivado, não se pode imaginar como essa prerrogativa normativa seria concedida ao legislador infraconstitucional.

É preciso repisar que a tutela mandamental pressupõe a intervenção liminar, razão pela qual restringir a concessão de liminares significa restringir a própria atividade jurisdicional. Como bem salientou o Min. Celso de Mello, a proteção jurisdicional imediata, dispensável a situações jurídicas expostas a lesão atual ou potencial, não pode ser inviabilizada por ato normativo de caráter infraconstitucional que, vedando o exercício liminar, enseje a aniquilação do próprio direito. A supressão da possibilidade de tutela, imediata e eficaz, dos direitos das pessoas afeta gravemente uma das dimensões em que se projeta a atividade jurisdicional, estimula o arbítrio do Estado e elimina um poderoso instrumento de proteção, individual e coletiva, das liberdades públicas²⁶.

²³ Art. 2º: São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

²⁴ 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

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

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.

²⁵ § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

²⁶ STF, Plenário, ADI 223 MC, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence. O Min. Celso de Mello, nessa ocasião, foi voto vencido. O objeto de análise pelo STF foi a Medida Provisória nº 173/90, que proibia a concessão de liminares em ações contra o Plano Econômico Collor I. A posição majoritária da Suprema Corte, com base no voto do Ministro Sepúlveda Pertence, foi de que a

As conclusões contidas nos parágrafos anteriores são plenamente aplicáveis nos casos que envolvem a importação de mercadorias. Mesmo que o STF tenha precedentes reconhecendo a exigência do pagamento do ICMS como condição de liberação de mercadoria importada, não se pode confundir esse entendimento jurisprudencial – que pressupõe a exigência válida do ICMS no caso concreto – com os casos nos quais a contestação do pagamento é o fundamento do mandado de segurança, como a importação de um aparelho hospitalar realizada por entidade assistencial ligada à saúde. Sempre que a obrigação tributária relativa ao recolhimento no desembaraço aduaneiro for contestada e estiverem presentes autorizadores da medida liminar em mandado de segurança, esta deverá ser concedida. A contracautela, no caso, além de fulminar o próprio interesse processual na tutela emergencial (em função das disposições acima comentadas, contidas no art. 151 do CTN), revelar-se-ia irrazoável, pois o sujeito passivo da obrigação é perfeitamente identificável, respondendo pelo crédito tributário nos casos em que a ordem é, posteriormente, denegada.

Sobre esse ponto, há de ser referido, ainda, que não se pode confundir a vedação à concessão de tutelas emergenciais com a alteração dos requisitos que autorizam sua concessão (hipótese compatível com a Constituição). Embora tenha origem infraconstitucional – ao contrário do mandado de segurança, situado na raiz dos direitos e garantias individuais –, a **proibição** contida no § 5º do art. 7º da Lei 12.012/09 revela-se flagrantemente

restrição à concessão de liminares não acarretaria, automaticamente, lesão ao direito do indivíduo. Não obstante, foi ressaltado pelo voto condutor que a solução estaria “no manejo do sistema difuso, porque nele, em cada caso concreto, nenhuma medida provisória pode subtrair ao juiz da causa um exame da constitucionalidade, inclusive sob o prisma da razoabilidade, das restrições impostas ao poder cautelar”. Essa matéria retornou ao Plenário do STF que, em novo julgamento (*leading case* que reflete o entendimento atual da Corte), suspendeu liminarmente diversos artigos da Medida Provisória nº 375/93 (ADI 975-3, Rel. Min. Carlos Velloso, decisão unânime, D.J.U. 20/06/97), afirmando que a limitação à concessão de medidas liminares pelo Poder Judiciário “obstrui o serviço da Justiça, criando obstáculos à obtenção de prestação jurisdicional e atentando contra a separação dos poderes, porque sujeita o Judiciário ao Poder Executivo”. Recentemente, ao apreciar a ADC 4, o STF entendeu como válidas apenas as restrições de preceitos dotados de origem infraconstitucional (tutela antecipada), sendo inadmissíveis obstáculos ao exercício de garantia constitucional, como o mandado de segurança (art. 5º, LVXIX).

inconstitucional, porque retira do âmbito de intervenção judicial matéria de direito público sobre a qual circundam inúmeras garantias constitucionais. Não se trata de mera alteração na definição dos requisitos infraconstitucionais da tutela antecipada, mas de vedação clara e inequívoca de acesso ao Poder Judiciário, justamente numa área onde a Constituição é constantemente violada pelo Estado. Aliás, a própria redação conferida ao § 5º do art. 7º não deixa qualquer margem de dúvida a esse respeito²⁷.

Ainda nesse tópico, há de ser referido que, caindo a inconstitucional restrição inserida no art. 7, §2º, da Lei 12.016/09, naufragará, também, a vedação que nela encontra fundamento lógico e normativo, materializada no art. 14, §3º do mesmo Diploma Legal. Sob o ponto de vista dogmático, não se pode estender à ordem concedida em uma ação mandamental menos do que foi estendido à liminar. A partir de uma análise lógica, sendo reconhecida a possibilidade de concessão de medida liminar sobre as matérias elencadas pelo art. 7, § 2º, esvazia-se completamente o conteúdo do enunciado prescritivo inserido no art. 14, § 3º.

Enfim, em breves linhas, essas parecem ser as mais relevantes alterações ocorridas no mandado de segurança (e tutela antecipada) em matéria tributária. Além das observações pontuais, verifica-se a clara construção de um arquétipo destinado à redução do arsenal constitucional de que dispõe o contribuinte para lutar contra os efeitos imediatos de violações constitucionais. Em suma, o caminho para o contribuinte é estreito, tortuoso e cheio de obstáculos; os caminhos estendidos para Fazenda são cada vez mais amplos e diversificados (vide a manutenção pelo art. 15 da Lei 12.016/09²⁸ das

²⁷ § 5º As **VEDAÇÕES** relacionadas com a concessão de liminares previstas neste artigo se estendem à tutela antecipada a que se referem os arts. 273 e 461 da Lei nº 5.869, de 11 janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.

²⁸ Art. 15: Quando, a requerimento de pessoa jurídica de direito público interessada ou do Ministério Público e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas, o presidente do tribunal ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso suspender, em decisão fundamentada, a execução da liminar e da sentença, dessa decisão

prerrogativas criadas pela Medida Provisória 2180-35 para os casos de suspensão de segurança, instituída pela Lei 4348/64). O jogo, portanto, está cada vez mais desequilibrado, e o desequilíbrio menos velado. Resta saber se a espantosa clareza das inconstitucionalidades apontadas é fruto de descuido ou convicção da ausência, pragmática, da fixação de limites.

cabará agravo, sem efeito suspensivo, no prazo de 5 (cinco) dias, que será levado a julgamento na sessão seguinte à sua interposição.

§ 1º Indeferido o pedido de suspensão ou provido o agravo a que se refere o **caput** deste artigo, caberá novo pedido de suspensão ao presidente do tribunal competente para conhecer de eventual recurso especial ou extraordinário.

§ 2º É cabível também o pedido de suspensão a que se refere o § 1º deste artigo, quando negado provimento a agravo de instrumento interposto contra a liminar a que se refere este artigo.

§ 3º A interposição de agravo de instrumento contra liminar concedida nas ações movidas contra o poder público e seus agentes não prejudica nem condiciona o julgamento do pedido de suspensão a que se refere este artigo.

§ 4º O presidente do tribunal poderá conferir ao pedido efeito suspensivo liminar se constatar, em juízo prévio, a plausibilidade do direito invocado e a urgência na concessão da medida.

§ 5º As liminares cujo objeto seja idêntico poderão ser suspensas em uma única decisão, podendo o presidente do tribunal estender os efeitos da suspensão a liminares supervenientes, mediante simples aditamento do pedido original.