

## **MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

### **Bruno Montenegro Sacani**

#### **INTRODUÇÃO**

O mandado de segurança, um dos remédios constitucionais<sup>1</sup>, visa assegurar a proteção do direito líquido e certo quando houver ilegalidade ou abuso de poder por autoridade pública ou pelo agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

A proteção assegurada pela Constituição, através do mandado de segurança, contra atos da Administração Pública, somente é plena e efetiva face ao princípio da separação dos Poderes, consagrado pela Constituição de 1988 em seu art. 2º.

O princípio da separação dos Poderes, consagrado na obra de Montesquieu, é de extrema importância na medida em que atribui a um outro poder, no caso o Judiciário, a competência para julgar os atos praticados no âmbito da Administração Pública, garantindo com isto a imparcialidade e a justiça nos julgamentos.

Assim, o mandado de segurança é um importante meio à disposição dos cidadãos para que possam defender os seus direitos e se insurgirem contra as ilegalidades e abusos praticados pela Administração Pública.

O cabimento do Mandado de Segurança em matéria tributária é um meio eficaz para que os contribuintes possam defender os seus direitos contra os abusos

---

<sup>1</sup> Inc. LXIX do art. 5º da CF/88

e ilegalidades praticados freqüentemente pelo fisco, que cada vez mais viola princípios constitucionais para garantir o aumento da arrecadação tributária.

Hoje não restam quaisquer dúvidas quanto à possibilidade da utilização do mandado de segurança em matéria tributária, tendo o próprio Código Tributário Nacional previsto a utilização deste remédio constitucional no âmbito tributário, ao dispor, no seu inc. IV do art. 151, que a medida liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Desta forma, procuraremos demonstrar neste estudo de que maneira pode-se utilizar o Mandado de Segurança em matéria tributária, verificando-se ainda em que circunstâncias esta pode ser a melhor opção para o contribuinte, diante dos outros meios possíveis para se impugnar um lançamento tributário.

Serão analisadas as questões específicas do Mandado de Segurança de acordo com a Lei que o regula, abordando-se os requisitos exigidos para a sua impetração bem como o prazo para tanto.

A medida liminar em mandado de segurança é um importante instrumento para dar agilidade ao processo e evitar danos muitas vezes irreparáveis aos contribuintes que necessitam de uma tutela de urgência para a garantia e preservação dos seus direitos, o que será estudado de forma detalhada, analisando todas as suas implicações.

Em seguida faremos a análise dos efeitos da sentença e da coisa julgada no mandado de segurança, especialmente em relação a matéria tributária.

Na seqüência demonstrar-se-á a importância da utilização do Mandado de Segurança preventivo em matéria tributária, abordando a questão da impetração contra “lei em tese”.

Abordaremos ainda um tema controvertido, que diz respeito à compensação de tributos através da medida liminar, dando enfoque à súmula 212 do STJ e ao art. 170-A do CTN, introduzido recentemente em nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 104 de 2001.

E, finalizando, será estudada a questão da legitimidade ativa e passiva em mandado de segurança, abordando o mandado de segurança coletivo.

## **1. NOÇÃO HISTÓRICA**

O mandado de segurança surgiu a partir da necessidade de se proteger direitos incontestáveis dos cidadãos contra os atos de ilegalidade praticados pelo Poder Público.

A Lei nº 221, de 20 de novembro de 1894, criou a denominada Ação Anulatória de Atos da Administração, e foi a primeira a estabelecer formalmente um mecanismo de proteção do cidadão contra a Administração Pública.

O procedimento desta Ação era sumário, e, a requerimento do autor, deveria a autoridade administrativa suspender a execução do ato impugnado. No entanto, conforme discorre Celso Agrícola Barbi<sup>2</sup>, a ação criada pela Lei nº 221 não produziu resultados satisfatórios por vários motivos, tais como, despreparo dos juízes, inércia dos interessados, e defeitos do sistema, que permitia a suspensão inicial do ato impugnado, mas não levava a uma rápida decisão da causa, gerando desvantagem para a Administração.

Assim, os advogados foram obrigados a procurar outros meios para a devida proteção dos direitos violados pela Administração, sendo que o mais adequado foi o *habeas corpus*, que teve a sua incidência ampliada para garantir também os direitos

---

<sup>2</sup> BARBI, Celso Agrícola. *Do mandado de segurança*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993

individuais violados pela Administração, ainda que não se tratasse do direito de liberdade.

No entanto, com a reforma constitucional de 1926, a utilização do *habeas corpus* foi limitada à sua estruturação clássica, tendo então sido apresentado um projeto por Gudesteu Pires à Câmara dos Deputados em 11 de agosto de 1926, visando a criação de um novo instituto para a proteção dos direitos individuais violados pela Administração.

Este projeto não foi transformado em lei, e somente por ocasião da Constituição Federal de 1934 é que o assunto voltou a ser discutido.

Assim, na Constituição de 1934 foi criado o mandado de segurança, previsto no art. 113, nº 33, como remédio adequado à defesa de direito certo e incontestável, ameaçado ou lesado por ato manifestamente ilegal ou inconstitucional de qualquer autoridade.

Com o golpe de Estado de 1937 foram criadas algumas restrições ao mandado de segurança, tendo sido proibido o seu uso contra atos do Presidente da República, de Ministro de Estado, governadores e interventores. A carta magna de 1937 não previu o instituto como garantia constitucional, tendo ele passado a ser regido apenas pela legislação ordinária.

O Código de Processo Civil de 1939 passou então a regular o mandado de segurança, mantendo os princípios até então vigentes, mas restringindo o seu campo de incidência, pois impediu a sua utilização em relação a impostos e taxas.

O mandado de segurança voltou a ser previsto como garantia constitucional na Carta de 1946, art. 141, § 24.

Em 31 de dezembro de 1951 foi aprovada a Lei nº 1.533, que regulou inteiramente o assunto, revogando todas as disposições anteriores, estando vigente até hoje com algumas pequenas alterações.

A Constituição Federal de 1967, no § 21 do art. 150, manteve a garantia constitucional do mandado de segurança, que seria “para proteger direito individual líquido e certo”, sendo que o termo “individual” foi suprimido pelo Ato Institucional nº 6 de 1.2.1969 que modificou a redação do referido artigo constitucional.

E, a Constituição de 1988, no art. 5º, inc. LXIX, manteve o mandado de segurança como garantia constitucional, tendo inovado ao criar, no inc. LXX deste mesmo artigo, o Mandado de Segurança Coletivo, que pode ser requerido por partido político com representação no Congresso Nacional e por 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.

## **2. A OPÇÃO PELO MANDADO DE SEGURANÇA E SUAS CONDIÇÕES PARA IMPETRAÇÃO**

Diante de uma exigência fiscal, supostamente indevida, o contribuinte tem diversas opções para a sua defesa, sendo que uma delas é o Mandado de Segurança, que será sempre cabível quando houver direito líquido e certo e não houver decorrido o prazo de 120 dias para a impetração.

O mandado de segurança é um importante meio para que se possa impugnar um ato abusivo e ilegal já praticado (forma repressiva), ou ainda a ser praticado (forma preventiva) pelo agente público, já que é um procedimento sumário e célere.

A possibilidade da concessão da medida liminar no mandado de segurança é eficaz para que o ato ilegal praticado seja suspenso de imediato, ou, ainda, para se determinar que a administração pública se abstenha de praticar atos ilegais ou abusivos, garantindo, com isso, a eficácia do provimento final.

O opção pelo mandado de segurança se torna vantajosa pelo fato de não haver condenação em honorários advocatícios para a parte vencida, sendo sempre interessante se adotar este instituto quando hajam dúvidas quanto a consistência

dos argumentos para a defesa do contribuinte, evitando que este, ao sair perdedor da ação, tenha ainda que pagar os honorários advocatícios da parte contrária.

No entanto, a impetração do mandado de segurança requer a existência de direito líquido e certo, pelo que, havendo necessidade de produção de provas para comprovação do direito, não será cabível este instituto, devendo-se analisar as outras ações possíveis de serem manejadas para a garantia dos direitos do contribuinte.

Analisar-se-á, a seguir, o que deve ser entendido por direito líquido e certo, bem como a questão do prazo de 120 dias a partir do ato impugnado para a propositura do mandado de segurança.

## **2.1. DIREITO LÍQUIDO E CERTO**

A existência de direito líquido e certo é a primeira condição que deve estar presente para o cabimento do mandado de segurança, conforme se depreende da redação do inc. LXIX do art. 5º da Constituição Federal de 1988 que dispõe *“conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo”*.

Assim, faz-se necessário analisar a definição de direito líquido e certo que autoriza a impetração do mandado de segurança.

O direito líquido e certo deve ser entendido como aquele que independe de provas quanto aos fatos, que deverão ser incontroversos, pois não é admitida a produção de provas no processo de mandado de segurança, que se caracteriza por ter um procedimento sumário e célere.

Deve-se ressaltar que admite-se a prova pré-constituída para a demonstração de direito líquido e certo, entendendo-se esta como aquela que pode ser produzida de plano e junto com a inicial, salvo a hipótese do parágrafo único do art. 6º da Lei nº 1.533/51, que trata da hipótese de documento que se encontre em

repartição pública ou em poder de autoridade que recuse fornecê-lo, situação na qual o juiz determinará a exibição deste.

A lição de Hugo de Brito Machado<sup>3</sup> é precisa em relação a esta questão:

*“No mandado de segurança as provas devem ser, em princípio, oferecidas com a inicial. Se os fatos alegados dependem de prova a demandar instrução no curso do processo, não se pode afirmar que o direito, para cuja proteção é este requerido, seja líquido e certo. Diz-se, por isto, que no mandado de segurança a prova deve ser pré-constituída”*

Hely Lopes Meirelles<sup>4</sup> assim define direito líquido e certo: *“Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se a sua extensão ainda não estiver delimitada; se o seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais.”*

Assim, o direito líquido e certo deve ser demonstrado de plano, através de prova documental, sem o que não tem cabimento o mandado de segurança, já que não se admite a dilação probatória neste tipo de ação.

## **2.2. DO PRAZO PARA IMPETRAÇÃO**

---

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

<sup>4</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança, ação popular e ação civil pública*. 11ª ed., ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987., p. 11



Outro requisito previsto na Lei nº 1.533/51<sup>5</sup>, diz respeito à observância do prazo de 120 dias, contados a partir do ato que se pretende impugnar, para a impetração do Mandado de Segurança.

Após severas discussões doutrinárias e jurisprudenciais pacificou-se o entendimento de que o prazo para impetrar mandado de segurança é de decadência, conforme observa Sérgio Ferraz<sup>6</sup>, que ressalva o entendimento diverso de Alfredo Buzaid, que entende ser o prazo extintivo de uma faculdade pelo seu não-exercício dentro de 120 dias, e também de Pontes de Miranda, para o qual o prazo seria preclusivo e peremptório.

Sendo o referido prazo de decadência, significa dizer que o mesmo não poder ser interrompido ou suspenso.

Parte da doutrina, minoritária, argumenta ser este prazo inconstitucional, tendo em vista que previsto em lei ordinária, que não poderia limitar uma garantia constitucional sem que haja na Constituição qualquer menção a prazo.

No entanto, a jurisprudência e a doutrina majoritária entendem que o prazo previsto no citado art. 18 é constitucional, pois a lei ordinária pode fixar prazos de decadência ou prescrição sem que com isso esteja excluindo da apreciação do judiciário lesão ou ameaça a direito.

Não nos parece inconstitucional o prazo previsto em lei ordinária, pois trata-se de período bem razoável para que se possa tomar as medidas necessárias e se ingressar com o mandado de segurança, e mesmo porque, se assim não fosse, estar-se-ia admitindo a imprescritibilidade das ações, o que gera grande insegurança jurídica.

---

<sup>5</sup> Art. 18. O direito de requerer mandado de segurança extingui-se-á decorridos cento e vinte dias contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.

<sup>6</sup> FERRAZ, Sérgio. *Mandado de Segurança (individual e coletivo) aspectos polêmicos*. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

### 2.2.1. DA CONTAGEM DO PRAZO E A IMPETRAÇÃO PREVENTIVA

O art. 18 da Lei nº 1.533/51 dispõe que o prazo de 120 dias para a impetração do mandado de segurança deve ser contado “... da ciência, pelo interessado, do ato impugnado”.

Assim, tendo o contribuinte ciência do ato impugnado, por exemplo a notificação de um lançamento tributário ou auto de infração, tem ele o prazo de 120 dias para impetrar o mandado de segurança a partir desta notificação.

Em matéria tributária deve-se considerar ainda a possibilidade de se impetrar o mandado de segurança contra decisões administrativas proferidas pela Administração Pública, caso o contribuinte preferia impugnar o lançamento mediante recurso administrativo, o qual tem efeito suspensivo, nos termos do inc. III, do art. 151 do CTN, não se iniciando assim a contagem do prazo de 120 dias enquanto a matéria estiver pendente de julgamento perante o órgão administrativo.

Desta forma, da decisão que julgar improcedente, em primeira instância, a defesa administrativa interposta, cabe mandado de segurança, bem como é cabível também este da decisão que negar provimento ao recurso interposto em segunda instância.

Questão que tem gerado controvérsias, face a uma decisão recente do STJ, diz respeito à contagem do prazo na impetração preventiva do mandado de segurança.

O mandado de segurança preventivo é impetrado quando o ato ainda não foi praticado, mas existe a ameaça de sê-lo. Em matéria tributária é muito comum este tipo de impetração face a existência de lei que instituiu ou majorou tributo de forma ilegal ou inconstitucional.

Nestes casos, face a existência da lei, e estando o contribuinte abrangido pela hipótese de incidência da mesma, pode-se impetrar mandado de segurança preventivo para obstar que a lei inválida produza seus efeitos.

Veja-se que não há ato abusivo ou ilegal praticado, mas apenas a ameaça, o receio do lançamento, pelo que não se cogita do prazo de 120 dias para a impetração, conforme lição de Hugo de Brito Machado que assim discorre sobre o tema:

*“Em matéria tributária geralmente não se cogita de ameaça, no sentido de um ato anunciador da prática lesiva ao direito do contribuinte. O justo receio é decorrente da própria existência de lei inconstitucional, ou de norma infralegal contrária à lei. Nestes casos há um estado de ameaça permanente, que tem início com o surgimento da situação de fato que enseja a incidência da lei, ou outra norma desprovida de validade jurídica, e vai até a prática efetiva da lesão, ou, em outras palavras, até a aplicação da norma inválida. Não se há de cogitar de decadência antes de consumada a lesão ao direito do contribuinte. E esta em regra só acontece com o lançamento, ou, para ser mais exato, com a inscrição do crédito tributário como dívida ativa”*

Não obstante este entendimento, em julgamento ocorrido em 05 de junho de 2001 o Superior Tribunal de Justiça, contrariando seus próprios precedentes, decidiu que o prazo de decadência, na impetração preventiva, deveria ser contado a partir da data de vigência da lei que se pretendesse fosse declarada ilegal ou inconstitucional, conforme se observa da respectiva ementa do acórdão abaixo transcrita:

*“TRIBUTÁRIO. ISSQN. LEI MINEIRA 6.810/94. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. PRAZO DECADENCIAL. ISSQN.*  
1. O mandado de segurança preventivo subordina-se à regra do art. 18 da Lei 1.533/51.  
2. Desde quando editada a Lei Estadual nº 6.810/94, evidencia-se que será devidamente aplicada, constituindo-se em ameaça real e configurando-se o justo receio de que o fisco efetuará a cobrança do tributo.  
3. Transcorridos mais de 120 dias da data da vigência da referida

*lei, não há como negar-se a consumação da decadência do direito à impetração.*

*4. Recurso especial improvido.”*

(STJ, 2ª Turma, Resp. nº 242.737-MG, rel. Ministro Peçanha Martins, in DJU 1 de 18.02.2002)

Ao comentar o julgamento acima reproduzido Lucia Valle Figueiredo<sup>7</sup>, assim se manifestou:

*“Não é possível, com a vênua devida aos ilustres prolores do acórdão supra, pretender dar-se o mesmo tratamento ao mandado de segurança preventivo, sujeitando-o ao mesmo prazo estabelecido para o repressivo (artigo 18 da Lei nº 1.533/51).*

*Aliás, o equívoco incorrido pela decisão transcrita se evidencia pela própria contradição nos termos de sua fundamentação, pois: se a) o artigo 18 da Lei nº 1.533/51 determina que o prazo – de 120 dias – de decadência deve ser contado a partir da ciência do ato coator; e se b) no mandado de segurança preventivo o ato coator ainda não ocorreu, resulta claroque nesta última hipótese não se poderia aplicar o prazo previsto pelo referido dispositivo legal”*

A primeira turma<sup>8</sup> do STJ, no entanto, vem confirmando os precedentes da Corte no sentido de que não se pode cogitar de prazo decadencial quando se tratar de mandado de segurança preventivo.

E mesmo a segunda turma, em julgamentos mais recentes<sup>9</sup>, voltou a aplicar a jurisprudência dominante, pelo que o julgamento acima transcrito parece ter sido uma exceção.

Cumprе salientar, ainda, que quando se está diante de relações jurídicas continuativas, como é o caso de diversos tributos lançados por homologação, cujos pagamentos ocorrem mensalmente, o prazo de decadência é renovado todo mês, pois toda vez que se vence a obrigação tributária e não é feito o pagamento, existe a

<sup>7</sup> FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Mandado de segurança preventivo e decadência – breves considerações*. Revista dialética de direito tributário. Vol. 80. São Paulo, 2002, p. 66-68

<sup>8</sup> Neste sentido Resp nº 434.838/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, in DJU 20/10/2003

<sup>9</sup> Resp 153.621, Rel. Min. Franciulli Neto, j. em 06/06/2002, in DJU de 23/09/2002

ameaça do fisco efetivar o lançamento, cabendo, por isso, o mandado de segurança preventivo.

Hely Lopes Meirelles, acerca do prazo de decadência em mandado de segurança, afirma que *“nos atos de trato sucessivo, como no pagamento de vencimentos ou outras prestações periódicas, o prazo renova-se a cada ato e também não corre durante a omissão ou inércia da Administração em despachar o requerido pelo interessado”*.

Não discrepa o entendimento de Hugo de Brito Machado<sup>10</sup>:

*“Realmente, sendo possível a formulação periódica da exigência fiscal, mediante auto de infração lavrado sempre que finda o período de apuração do imposto sem que tenha havido o pagamento correspondente, é possível contra cada um desses autos de infração um mandado de segurança. Do mesmo modo, é possível a impetração preventiva tendo em vista o receio de lavratura de cada um deles. E em sendo assim, é evidente que o prazo de decadência recomeça a cada período em que a exigência fiscal tida como indevida é formulada, ou se tem receio de que venha a ser formulada.”*

Assim, não se pode falar na fluência de prazo decadencial em relação ao mandado de segurança preventivo, devendo prevalecer a jurisprudência dominante neste sentido, sob pena de se amesquinhar o remédio constitucional, retirando-lhe eficácia e violando-se direitos dos contribuintes.

### 3. DA MEDIDA LIMINAR

O inc. II do art. 7º da Lei do Mandado de Segurança (Lei nº 1.533/51) prevê que o juiz ao despachar a inicial ordenará “*que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida*”.

Importante ressaltar que a medida liminar é cabível quando o mandado de segurança é impetrado de forma repressiva, objetivando assim suspender um ato ilegal ou abusivo já praticado pela autoridade pública, como também na impetração preventiva, no qual pretende-se que a autoridade se abstenha de praticar o ato ilegal, protegendo-se assim antecipadamente o impetrante para que este não venha a sofrer restrição indevida.

A natureza jurídica da medida liminar em mandado de segurança gera algumas divergências na doutrina. Celso Agrícola Barbi<sup>11</sup> afirma que ela é típica medida cautelar, havendo assim uma ação cautelar no processo principal da mandado de segurança. Para Sérgio Ferraz<sup>12</sup> a liminar tem cunho satisfativo, pois é a antecipação da sentença buscada na ação. Betina Rizzato Lara<sup>13</sup>, Cassio Scarpinella Bueno<sup>14</sup> e Eduardo Arruda Alvim<sup>15</sup>, entendem que a liminar pode ser

---

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança preventivo e decadência do direito à impetração*. Revista dialética de direito tributário. Vol. 83. São Paulo, 2002, p. 71-82.

<sup>11</sup> BARBI, Celso Agrícola. Op. cit., p. 48.

<sup>12</sup> FERRAZ, Sérgio. Op. cit., p. 111

<sup>13</sup> LARA, Betina Rizzato. *Liminares no processo civil*. 2.ed., atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 128

<sup>14</sup> BUENO, Cássio Scarpinella. *Direito processual público – a fazenda pública em juízo*. Carlos Ari Sunfeld (coord.). São Paulo: Malheiros/Sociedade Brasileira de Direito Público, 2000. p. 81-95

<sup>15</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de segurança no direito tributário*. 1.ed., 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 154

satisfativa, cautelar ou ambas simultaneamente, conforme as peculiaridades do caso concreto.

Interessante, no entanto, anotar o entendimento de Hugo de Brito Machado<sup>16</sup>, que, embora entenda que a medida liminar em processo de mandado de segurança tenha natureza satisfativa, pois representa uma satisfação antecipada do pedido, afirma que não faz qualquer sentido definir a sua natureza jurídica, pois a mesma tem regramento próprio na lei do mandado de segurança.

E arremata este mesmo autor “a identificação da natureza jurídica de qualquer coisa tem apenas a finalidade de determinar o seu regime jurídico”, e, “em se tratando de algo que tem regramento próprio, portanto, não faz sentido qualquer esforço no sentido de definir a sua natureza jurídica”.

### 3.1. DOS REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR

Veja-se que de acordo com a lei do mandado de segurança, acima transcrita, a concessão da liminar está condicionada à presença dos requisitos ali exigidos, quais sejam, fundamento relevante e perigo de ineficácia da decisão final (*periculum in mora*).

Não se pode confundir o requisito do “fundamento relevante”, aqui exigido, com o *fumus boni jûris* (aparência do bom direito), típico das ações cautelares<sup>17</sup>. Ora, “fundamento relevante” é mais forte do que apenas “aparência do bom direito”, o que significa dizer que a concessão da liminar em mandado de segurança exige maior cautela do juiz na apreciação dos fundamentos do que na ação cautelar. Não obstante isto, a tradicional expressão *fumus boni jûris* é amplamente utilizada pela

---

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. Op. cit., p. 133/134

<sup>17</sup> Teresa Arruda Alvim afirma que “O primeiro não corresponde, e nem poderia mesmo corresponder ao ‘fumus boni jûris’, ou seja, à aparência do bom direito, que é requisito familiar às cautelas, de modo geral.” (*Medida cautelar, mandado de segurança e ato judicial*. 3ª ed., revista e ampliada. São Paulo: 1994. p. 37)

doutrina e jurisprudência quando se analisa os requisitos para a concessão da liminar em mandado de segurança,

O fundamento relevante existe quando o ato impugnado viola normas do ordenamento jurídico, sendo ilegal ou inconstitucional, restando claro, ao menos aparentemente, o direito do impetrante que se visa assegurar através do Mandado de Segurança.

Diz-se que o direito do impetrante deve estar aparentemente presente pois não se pode exigir para a concessão da liminar o direito líquido e certo exigido para a concessão da própria segurança, pois se assim fosse o instituto da medida liminar perderia sua aplicabilidade, já que não é possível para o juiz, em análise sumária, verificar a existência ou não deste, o que deverá ser feito em juízo definitivo. O que se exige para a concessão da liminar é que haja plausibilidade do direito líquido e certo invocado, o que pode ser analisado sumariamente.

James Marins<sup>18</sup>, analisando os requisitos para a concessão da liminar em mandado de segurança, assim discorre sobre o tema:

*“O que deve ser analisado na cognição liminar é tão somente a plausibilidade da afirmação feita pelo impetrante de existência de direito líquido e certo desrespeitado ou sob ameaça (juridicidade ostensiva do pedido), por autoridade ou agente do Poder Público (‘relevância do fundamento’ ou ‘fumus boni iuris’) e a necessidade de ‘proteção imediata deste direito afirmado (‘risco de ineficácia a medida’ ou ‘periculum in mora’)*

E, a respeito do fundamento relevante, como requisito para a concessão da Medida Liminar em Mandado de Segurança, interessante anotar lição de Eurico Marcos Diniz de Santi e Paulo Cesar Conrado<sup>19</sup>:

<sup>18</sup> MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 439.

<sup>19</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. CONRADO, Paulo Cesar. *Mandado de segurança em matéria tributária, definindo e inter-relacionando conceitos fundamentais: “direito líquido e certo”, “ato coator”, “medida liminar”, “sentença”, “periculum in mora” e “fumus boni iuris”*. Revista dialética de direito tributário. Vol. 90, 2003, p. 49-55



*“O fumus boni iuris é a juridicização da dúvida sobre a presunção da legalidade do ato da autoridade. É o reconhecimento da relatividade da presunção de legalidade do ato do agente público perante a vaguidade e ambigüidade do direito. É o reconhecimento da dúvida de direito perante o direito: da dúvida ‘sobre a legalidade do ato’ perante a interpretação das normas que o sustentam no ordenamento jurídico.”*

O segundo requisito para a concessão da liminar é a presença do perigo da demora, ou *periculum in mora*, que se caracteriza pela necessidade de uma tutela de urgência sob pena de ineficácia do provimento final a ser proferido no mandado de segurança em virtude do decurso do tempo. Eduardo Arruda Alvim<sup>20</sup> preleciona que:

*“o perigo na demora, em se tratando de mandado de segurança, significa que, se não concedida a liminar, a sentença será incapaz de assegurar ao impetrante a garantia in natura que se objetiva obter por meio do próprio mandado de segurança, pois executar-se-á o ato e provocar-se-á o dano.”*

Não se pode dizer que a liminar somente poderá ser deferida quando houver perigo de lesão irreparável ao impetrante, já que o requisito legal é de que o provimento final, a sentença, seja ineficaz.

A sentença será ineficaz quando o direito do impetrante tiver sido prejudicado pelo decurso do tempo, ainda que exista a possibilidade de se reparar o dano causado pelo não deferimento da liminar.

Em matéria tributária isto ocorre, por exemplo, no caso do contribuinte que está diante de uma exigência de tributo ilegal e pleiteia uma liminar para não recolher esta exação. Se a liminar não for concedida, e o contribuinte não puder suspender a exigibilidade deste crédito tributário de outra forma (como o depósito do tributo) ficará sujeito a sofrer diversas restrições para o exercício de sua atividade,

tais como: inscrição em cadastro de devedores; impossibilidade de se obter certidão negativa; inscrição em dívida ativa e execução fiscal com penhora em seus bens.

Neste caso, o indeferimento da liminar irá causar sérios prejuízos ao impetrante, que, por exemplo, poderá perder licitações pelo fato de não obter uma certidão positiva com efeitos de negativa, sendo para ele ineficaz a sentença favorável ao final concedida, uma vez que já terá sofrido diversos danos.

Hugo de Brito Machado<sup>21</sup> afirma que:

*“É um grave equívoco confundir a ineficácia da sentença que defere o mandado de segurança, com a irreparabilidade do dano decorrente do ato impugnado. A rigor, aliás, todo dano é reparável. Se, porém, para haver a reparação do dano é necessária a propositura de ação outra, tem-se configurada a inutilidade, para esse fim, da sentença proferida no mandado de segurança. É essa inutilidade que a medida liminar tem por objetivo evitar”*

Assim, estando presentes os requisitos exigidos para a concessão da liminar esta deve ser concedida pelo juiz, não cabendo ao mesmo qualquer poder discricionário<sup>22</sup>.

Cumpre salientar que a liminar pode ser concedida tanto pelo juiz de primeira instância, que poderá deferi-la antes ou depois da autoridade coatora apresentar suas informações, ou ainda na própria sentença, como também pelo Tribunal competente para apreciar o recurso interposto da sentença que negou a segurança.

### **3.2. CONCESSÃO DE OFÍCIO DA LIMINAR**

---

<sup>20</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. Op. cit., p. 161

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 137

<sup>22</sup> Neste sentido é o entendimento do STJ: “(...)II – A concessão de medida liminar, em mandado de segurança, não constitui ato discricionário: verificados os pressupostos legais, o juiz é compelido a deferir a segurança provisória (...)” (STJ, 1ª Turma, Relator Min. Humberto Gomes de Barros, RMS 4.254-5-SP, DJU I de 22.08.1994, p. 21.208)

O art. 7, inc. II, da Lei nº 1.533/51 não exige que o impetrante formule pedido de liminar, pois é expresso ao dispor que juiz ao despachar a inicial ordenará *“que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida”*.

Desta forma, boa parte da doutrina vem entendendo ser possível o deferimento de ofício da medida liminar em mandado de segurança.

Neste sentido é o entendimento de Hugo de Brito Machado<sup>23</sup>, Betina Rizzato Lara<sup>24</sup> e Sérgio Ferraz<sup>25</sup>.

Esta questão, no entanto, não apresenta grande interesse prático, como bem salienta o ilustre Hugo de Brito Machado<sup>26</sup>, tendo em vista que dificilmente se deixará de requerer a medida liminar em casos nos quais esta é realmente indispensável para assegurar os direitos do impetrante e a eficácia da sentença a ser proferida no mandado de segurança.

### **3.3.EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO OU CAUÇÃO PARA A CONCESSÃO DA LIMINAR**

A concessão da liminar em mandado de segurança não pode ser condicionada à realização de depósito ou prestação de caução.

Os requisitos para a concessão da liminar em mandado de segurança são apenas aqueles previstos no inc. II do art. 7º da Lei nº 1.533/51, que já foram devidamente analisados no item 3.1 supra, não cabendo ao juiz exigir depósito ou caução para tanto.

---

<sup>23</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 139-140.

<sup>24</sup>LARA, Betina Rizzato. Op. cit., p. 153.

<sup>25</sup>FERRAZ, Sérgio. Op. cit., p. 111-112.

<sup>26</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 141-142

A caução pode ser exigida para a concessão da medida liminar em ação cautelar, na forma do disposto no art. 804 do CPC, não se podendo dizer que este dispositivo legal se aplica ao mandado de segurança, já que, como visto no item 3. supra, a medida liminar em mandado de segurança não se confunde com àquela do processo cautelar, pois tem regramento próprio e natureza jurídica diversa.

Além do que, o mandado de segurança tem seu fundamento na Constituição Federal, sendo uma garantia fundamental, que não pode sofrer limitações que impeçam a sua plena eficácia.

Da mesma forma, a exigência do depósito judicial é descabida, pois, além de não estar prevista como requisito na legislação específica acima citada, tornaria inócua a medida liminar.

O depósito em matéria tributária tem o mesmo efeito da medida liminar em mandado de segurança, conforme art. 151, incisos II e IV do CTN, qual seja, de suspender a exigibilidade do crédito tributário, e constitui uma opção do contribuinte.

Assim, se para a concessão da liminar se exige o depósito integral do tributo contestado, perde a razão de ser da liminar, já que ambas as medidas tem o mesmo efeito, suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Hugo de Brito Machado<sup>27</sup> ventila a possibilidade de ser exigido o depósito como garantia em casos nos quais não se pretenda com a liminar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas, por exemplo, a liberação de mercadorias apreendidas, nestes casos defende ele que o depósito funciona como verdadeira contracautela.

Não obstante este entendimento, a jurisprudência recente e dominante do Superior Tribunal de Justiça tem decidido pela impossibilidade de se condicionar a

---

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 143/144

concessão da liminar em mandado de segurança à realização de depósito ou prestação de caução, conforme se pode ver da ementa abaixo transcrita:

*“PROCESSUAL CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - LIMINAR –  
CONDICIONAMENTO DE DEPÓSITO OU CAUÇÃO -  
IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES.*

*1. A jurisprudência atual e dominante do STJ não admite o condicionamento de realização de depósito ou prestação de caução pelo impetrante para o deferimento de liminar em mandado de segurança, devendo ser apreciados, apenas, os pressupostos previstos na Lei 1.533/51.”*

*(STJ, Resp. 249.647/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. em 13/11/2001, in DJU de 18/02/2002, p. 298)<sup>28</sup>*

Não se pode, portanto, exigir caução ou depósito para a concessão da medida liminar em mandado de segurança, sob pena de se retirar a plena eficácia do remédio constitucional, violando-se uma garantia fundamental do contribuinte, conforme entende também James Marins<sup>29</sup>.

### **3.4. EFEITOS DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

No âmbito tributário a concessão da medida liminar em mandado de segurança acarreta importantes efeitos para o contribuinte.

O inc. IV do art. 151 do Código Tributário Nacional dispõe que:

*“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*...*

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

<sup>28</sup> No mesmo sentido confira-se os seguintes acórdãos do STJ: Resp. 70884/MG, 2ª T., Rel. Min. Peçanha Martins, in DJU de 22/03/1999, p. 159; Resp. 90225/DF, 1ª T., Rel. Min. José Delgado, in DJU de 14/10/1996, p. 38946

<sup>29</sup> MARINS, James. Op. cit., p.442-450

O Código Tributário Nacional dispõe que a concessão da medida liminar em mandado de segurança é uma das formas para que seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, do que resulta que a fazenda pública fica impedida de inscrever o débito em dívida ativa e cobrá-lo judicialmente através da Execução Fiscal, além de ter que fornecer certidão positiva com efeitos de negativa ao contribuinte.

Importante ressaltar que quando se pretende obstar a incidência de determinado tributo que se reputa ilegal, utilizando-se para tanto o mandado de segurança de forma preventiva, quando ainda não houve lançamento, e portanto não há crédito tributário constituído, não se pode falar em suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas sim na suspensão do dever de cumprir a obrigação tributária, conforme advertem Luciano Amaro<sup>30</sup> e Hugo de Brito Machado<sup>31</sup>.

Nestes casos, porém, fica ressalvada a possibilidade da Fazenda Pública fazer o lançamento tributário, ato indispensável para posterior inscrição do débito em dívida ativa e cobrança judicial, tendo-se em vista que o prazo para lançar não é suspenso em função da liminar concedida.

O fato de se evitar a inscrição do débito em dívida ativa, através da liminar em mandado de segurança, é extremamente importante em face do § 3º do art. 198 do CTN, acrescentado recentemente pela Lei Complementar nº 104/2001.

O art. 198 do CTN dispõe que *“sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou*

---

<sup>30</sup> “O que se suspende, portanto, é o *dever de cumprir a obrigação tributária*, ou porque o prazo para pagamento foi prorrogado ou porque um litígio se esteja instaurando sobre a legitimidade da obrigação, e esse litígio seja acompanhado de alguma medida que impede a prática de atos do sujeito ativo no sentido de exigir o cumprimento da obrigação”. (*Direito Tributário Brasileiro*, 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 356)

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Providências judiciais acauteladoras de direitos do contribuinte*. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 1, caderno 1. 1ª quinzena de Janeiro de 1998. p. 20.

*financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.*

Este dispositivo legal trata do sigilo fiscal, que impede a Fazenda Pública de tornar pública a lista dos seus devedores, protegendo-se assim a reputação dos contribuintes inadimplentes.

O § 3º acrescentado a este artigo trouxe algumas exceções a esta regra ao dispor que *“não é vedada a divulgação de informações relativas a: ... II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública”*

Desta forma, quando o débito estiver inscrito em dívida ativa a Fazenda Pública poderá publicar lista de seus devedores, o que pode causar prejuízo inestimável aos contribuintes, já que muitas autuações são improcedentes, seja porque a exigência de determinado tributo é ilegal, seja por erros cometidos pelos fiscais na análise da contabilidade da empresa e mesmo na interpretação das normas legais tributárias, que são complexas e muito dinâmicas.

Assim, evitando-se a inscrição em dívida ativa do crédito tributário, através da medida liminar em mandado de segurança, a Fazenda Pública não poderá divulgar o nome daquele contribuinte em qualquer lista de devedores, resguardando-se a sua reputação perante terceiros.

Outra consequência importante advinda da concessão da medida liminar é o fato de que a Fazenda Pública fica obrigada a fornecer ao contribuinte certidão positiva com efeitos de negativa, conforme o disposto no artigo 206 do CTN que prescreve que *“tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”*

A certidão negativa é o instrumento através do qual o contribuinte prova a sua regularidade fiscal, e é exigida para diversos atos importantes, tais como: participar de licitações públicas, obter financiamentos bancários, transferir imóveis.

Concedida portanto a medida liminar, que suspende a exigibilidade do crédito tributário, o contribuinte não sofrerá as conseqüências de estar em mora com o fisco, podendo continuar sua atividade regularmente, sem qualquer restrição.

### **3.5. EFEITOS DA CASSAÇÃO DA LIMINAR**

Sendo cassada a medida liminar concedida, seja em função da denegação da segurança, ou mesmo por recurso próprio para este fim, deve-se analisar os efeitos decorrentes do período em que a mesma teve vigência.

Como visto no item supra, a liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário, ficando o sujeito passivo desobrigado do pagamento da exação contestada na vigência desta medida.

Assim, cassada a liminar, cessa a causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que passa a ser exigível do contribuinte, impondo-se verificar se é cabível o acréscimo de multa moratória, juros de mora e correção monetária ao respectivo débito.

A correção monetária, que objetiva apenas manter o real valor do crédito tributário, e não representa qualquer sanção pela mora, é sempre devida.

#### **3.5.1. JUROS DE MORA**

Quanto aos juros de mora, a doutrina majoritária vem entendendo que deverão ser acrescentados ao crédito tributário cuja exigibilidade estava suspensa,



já que estes, nas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>32</sup>, “*remuneram o capital que, pertencendo ao fisco, estava em mãos do contribuinte*”.

Entende-se que os juros de mora não teriam caráter punitivo, como ocorre com a multa, mas seriam remuneratórios do capital, e, por isso, são devidos mesmo no período em que o crédito tributário estava com sua exigibilidade suspensa em função da liminar<sup>33</sup>.

Alberto Xavier<sup>34</sup> entende que no período em que vigorar a suspensão da exigibilidade não seriam devidos os juros de mora, pois para este autor não pode haver mora em relação a pretensões inexigíveis. Neste sentido também é o entendimento de Marcelo de Lima Castro Diniz<sup>35</sup>, que aduz que os juros de mora não teriam caráter remuneratório do capital, pois isto *dependeria de lei complementar por força do art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, e o CTN, lei ordinária com eficácia de lei complementar, não dispõe a respeito da cobrança desse gravame*.

O Superior Tribunal de Justiça vem acatando a tese da doutrina majoritária, entendendo que os juros de mora são remuneratórios do capital, e, assim, são devidos desde o vencimento da obrigação, mesmo que tenha havido a suspensão da exigibilidade do crédito tributário<sup>36</sup>.

### 3.5.2. MULTA MORATÓRIA

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 161-162.

<sup>33</sup> Neste sentido: FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Da natureza sancionatória da multa e dos efeitos decorrentes das cassações de liminares*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 63 p. 109; ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de segurança no direito tributário*. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 221-224.

<sup>34</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1998., p. 462;

<sup>35</sup> DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Op. cit., 96-97

<sup>36</sup> Neste sentido confira-se as seguintes decisões: Resp. nº 503.697/MG, 1ª T., j. em 26/08/2003, Rel. Min. Luiz Fux; Resp. nº 208.803/SC, 2ª T., j. em 11/02/2003, Rel. Min. Franciulli Netto

Com relação à multa de mora entende-se que esta não é devida durante o período da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois, havendo a concessão da liminar, antes do vencimento da obrigação tributária, não se pode dizer que o contribuinte esteja em mora, e, assim, não poderia ele sofrer a respectiva sanção, ou seja, a imposição da multa, conforme defende Hugo de Brito Machado<sup>37</sup> nos seguintes termos:

*“A multa, porém, é uma sanção. Os juros e a correção monetária são devidos quando denegada a segurança. A multa não. Nenhuma multa, nem mesmo a denominada de mora, que na verdade é uma sanção pelo descumprimento do dever de pagar em certo prazo. Como qualquer sanção, depende de pressupostos outros, ausentes na situação amparada pela medida liminar.”*

James Marins<sup>38</sup> também entende não ser cabível a multa nestes casos, fundamentando sua posição na Lei nº 9.430/96, que em seu art. 63 dispõe que *“Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”*.

E, o § 2º do referido art. 63 assim prescreve *“§ 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.”*

Veja-se que a multa não incide, de acordo com o dispositivo legal acima transcrito, desde a concessão da medida judicial até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo, pois, a partir de então, não havendo o respectivo pagamento, terá incidência a multa, já que o contribuinte estará em mora, o mesmo ocorrendo se a suspensão da exigibilidade se der quando já vencida a obrigação tributária.

---

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 161

Com isto, a própria legislação determinou que a multa de mora não pode incidir nos casos em que o débito estava suspenso em função de liminar concedida em mandado de segurança, afastando, assim, a aplicação da Súmula 405 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual *“Denegado o mandado de segurança pela sentença ou no julgamento de agravo dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária”*.

Apesar do entendimento da doutrina, e da previsão em lei de que a multa de mora não é cabível quando houver a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, há julgado recente do Superior Tribunal de Justiça entendendo ser devida a multa de mora.

No Resp. nº 503.697/MG, julgado em 26/08/2003, tendo como relator o Min. Luiz Fux, *in* DJU de 29/09/2003, p. 163, a 1ª Turma do STJ, por unanimidade, entendeu que é cabível a multa de mora quando cassada a liminar, conforme se verifica pelo seguinte trecho extraído do voto do relator:

*“Afigura-se correta, portanto, a incidência de multa moratória quando da denegação da ordem de segurança e conseqüente cassação da liminar anteriormente deferida, uma vez que tanto a doutrina quanto a jurisprudência desta Corte estão acordes nesse sentido.”*

Esta decisão do STJ está fundamentada na súmula 405 do STF acima citada, e não analisou o disposto no art. 63 da Lei 9.430/96, e, assim, pode ser uma decisão isolada, mesmo porque o próprio Supremo Tribunal Federal<sup>39</sup> já decidiu sobre a questão da seguinte forma:

*“A imposição de multa em matéria tributária supõe a existência de fraude, a tentativa de sonegação. Não há, como, pois, admitir a sua aplicação ao contribuinte que deixou de recolher o imposto sob amparo de medida judicial oportunamente requerida, ainda que a decisão venha a ser mais tarde reformada.”*

---

<sup>38</sup> MARINS, James. Op. cit., p. 441

<sup>39</sup> Decisão proferida pelo STF ao apreciar recurso de agravo no processo de mandado de segurança sob n. 44.595, publicada no DJU de 23.09.68, p. 3.724. *Apud* DAL COL, Helder Martinez. *Cassação de liminar em mandado de segurança em matéria fiscal e o sobreprincípio da segurança jurídica*. In: Repertório IOB de Jurisprudência, n. 20, caderno 1. 2ª quinzena de outubro de 2000. p. 513.

### 3.5.3. VALIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS

Questão relevante é verificar a validade dos negócios jurídicos praticados enquanto vigente a medida liminar que acarretou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Como visto, deferida a medida liminar, e suspensa a exigibilidade do crédito tributário, o fisco é obrigado a fornecer ao contribuinte certidão com os mesmos efeitos da certidão negativa, chamada de certidão positiva com efeitos de negativa, sendo que com isto o contribuinte poderá realizar diversos negócios com terceiros, tais como, fazer empréstimos junto a instituições financeiras e participar de licitações públicas.

Assim, cassada a liminar, com base na qual foi fornecida a referida certidão, seriam inválidos também os negócios jurídicos praticados durante o período de vigência da mesma ?

James Marins<sup>40</sup>, citando decisão monocrática do TRF/3ª Região<sup>41</sup>, proferida em agravo de instrumento, no sentido de que deve ser mantida a certidão fornecida enquanto vigente a medida liminar, afirma que *“... reputamos correto o resguardo dos efeitos dos negócios jurídicos praticados sob o amparo de liminar, especialmente no que diz respeito a terceiros não integrantes da relação processual que não devem ser indevidamente afetados”*

Com efeito, os negócios praticados com base em liminar posteriormente cassada ou revogada, devem ser mantidos, sob pena de se gerar insegurança jurídica em relação aos terceiros de boa-fé, não se podendo também pretender invalidar certidão fornecida no período em que estava suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

---

<sup>40</sup> MARINS, James. Op. cit., p. 442

<sup>41</sup> Processo nº 2001.03.00.000273-4, Juiz Manoel Álvares, j. em 23.01.2001, DJU de 05.02.2001, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, p. 180

### **3.6. DO AGRAVO DE INSTRUMENTO PARA IMPUGNAR DECISÃO QUE CONCEDE OU NÃO A MEDIDA LIMINAR**

A concessão ou não da medida liminar em mandado de segurança gera efeitos para as partes envolvidas na relação processual, e, assim, impõe-se analisar qual a natureza desta decisão e qual o recurso cabível para impugná-la.

Hoje pode-se dizer que não há mais dúvidas, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que o recurso cabível contra a decisão que defere ou indefere a medida liminar é o agravo de instrumento.

Defendia-se que a decisão concessiva ou não da medida liminar não poderia ser impugnada pelo recurso de agravo de instrumento pelos seguintes motivos: 1) A Lei nº 1.533/51, em seus arts. 6 e 19, dispõe de forma exaustiva quais dispositivos do Código de Processo Civil que se aplicam ao Mandado de Segurança; 2) O agravo de instrumento não seria compatível com o rito célere do mandado de segurança; 3) O despacho que analisa o pedido de medida liminar é de mero expediente.

No entanto, estes argumentos não procedem, como bem demonstrado por Hugo de Brito Machado<sup>42</sup>, citando Eduardo Ribeiro de Oliveira, que contesta cada um deles, concluindo pela possibilidade da interposição do agravo de instrumento contra decisão que defere ou indefere a medida liminar em mandado de segurança.

---

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 236/242

Quanto a questão da decisão que analisa o pedido de liminar ser interlocutória, e não de mero expediente, passível portanto de ser impugnada pelo agravo de instrumento (art. 522 do CPC), assim se manifesta com propriedade Eduardo Arruda Alvim<sup>43</sup>:

*“Tanto a decisão concessiva, como a decisão denegatória de liminar, causam inegável gravame, seja por impor um comportamento à autoridade coatora (no primeiro caso), seja por expor a parte a lesão de direito que busca evitar por intermédio do mandado de segurança (na última hipótese), de tal sorte que é inegável a natureza de decisão interlocutória de tal pronunciamento judicial, nos termos do art. 162, § 2º, do CPC.”*

Após a edição da Lei nº 9.139/95, que modificou a sistemática do recurso de agravo de instrumento, tornando-o mais simples e célere, a jurisprudência pacificou o entendimento de que é cabível agravo de instrumento contra decisão que defere ou indefere a medida liminar em mandado de segurança, conforme se verifica pelo seguinte acórdão do Superior Tribunal de Justiça, assim ementado:

**“RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "C" - MANDADO DE SEGURANÇA - LIMINAR DEFERIDA - INTERPOSIÇÃO DE AGRAVO DE INSTRUMENTO – CABIMENTO - PRECEDENTES DO STJ - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA.**

*Prevalece o entendimento, tanto doutrinário quanto jurisprudencial, no sentido de que desafia agravo de instrumento a decisão que concede ou indefere a liminar nos autos de mandado de segurança. Precedentes: REsp n. 264.555/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 19.02.2001; REsp n. 150.086/PR, Relator Min. Waldemar Zveiter, DJU 15.03.1999 e AGREsp n. 361744/RJ, Relator Min. Francisco Falcão, DJU 02.12.2002.*

*Após a sistemática introduzida pela Lei n. 9.139/95, o agravo de instrumento ganhou contornos mais simples, sendo interposto diretamente no Tribunal, assegurado, inclusive, o seu trâmite com efeito suspensivo, desde que presentes os pressupostos enumerados no artigo 558 do CPC.*

*“A não admissão do agravo pode levar a situações absurdas. Se se admite que a não concessão da liminar pode inviabilizar em determinadas circunstâncias, que o mandado de segurança proporcione ao impetrante a garantia in natura pleiteada, não admitir que da decisão denegatória da liminar se possa interpor agravo de*

<sup>43</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. Op. cit., p. 133.

*instrumento significa concluir que o tribunal pode menos do que o juiz de primeiro grau, porque, quando a apelação chegar ao tribunal, a situação de dano irreversível ou de difícil reparação já se terá, provavelmente, consumado" (Eduardo Arruda Alvim apud Teresa Arruda Alvim Wambier, in "Os agravos no CPC brasileiro", Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000, p. 479).*

*Recurso especial não conhecido.*

*(STJ, Resp. 235.935/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Neto, j. em 26/06/2003, in DJU de 22/09/2003, p. 279)*

Hoje, portanto, dúvidas não restam sobre o cabimento do agravo de instrumento contra a decisão que defere ou indefere a medida liminar em mandado de segurança.

### **3.6.1. CASSAÇÃO OU CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR NA SENTENÇA E RECURSO CABÍVEL**

Pode ocorrer que o juiz conceda ou casse a medida liminar por ocasião da prolação da sentença, impondo-se verificar de que maneira a parte prejudicada poderá se insurgir contra esta decisão.

O recurso cabível da sentença é a apelação, conforme o disposto no art. 513 do CPC, consistindo erro grosseiro a interposição de agravo de instrumento da decisão que concedeu a liminar na sentença, conforme entendimento do STJ em caso análogo.<sup>44</sup>

Concedida a liminar na sentença deverá a parte prejudicada se insurgir contra esta decisão através do recurso de apelação, requerendo, no entanto, desde que presentes os requisitos do art. 558 do CPC, que o juiz atribua efeito suspensivo ao mesmo, para que, assim, cessem os efeitos da sentença, conforme permitido pelo parágrafo único do art 558 do CPC, já que o recurso interposto da sentença

---

<sup>44</sup> Resp. nº 524.017/MG, Rel. Paulo Medina, j. em 16/09/2003, in DJU de 06/10/2003, p. 347

proferida em mandado de segurança tem efeito meramente devolutivo, conforme o disposto no parágrafo único do art. 12 da Lei 1.533/51.

Da mesma forma este deverá ser o procedimento adotado caso seja denegada a segurança e cassada a liminar anteriormente concedida, podendo a parte requerer ao juiz que receba a apelação no seu efeito suspensivo, e, ainda, que seja atribuído efeito suspensivo ativo à mesma, para que assim seja restabelecida a liminar cassada pela sentença, conforme entendimento de Eduardo Arruda Alvim<sup>45</sup>.

O pedido para que seja atribuído efeito suspensivo ao recurso de apelação pode ser dirigido tanto ao juiz de primeiro grau, como ao relator da apelação no tribunal, conforme sustentam Nelson Nery Junior e Rosa Maria Andrade Nery<sup>46</sup> ao comentarem o parágrafo único do art. 558, nos seguintes termos:

*“12. Destinatários da norma: São os juízos a quo (juízo de primeiro grau) e ad quem (tribunal). O juízo a quo é o primeiro destinatário da norma do par.ún. CPC 558. Interposta a apelação, pode o mesmo juízo que proferiu o ato impugnado dar efeito suspensivo à apelação, nos casos do CPC 520, já que ele tem o juízo de admissibilidade diferido do recurso. Como a competência para proferir, de forma definitiva, o juízo de admissibilidade da apelação é do tribunal ad quem, com muito maior razão pode o relator, na função de juiz preparador da apelação, conferir o efeito suspensivo, se a parte o requerer e se estiverem presentes os requisitos do CPC 558, caput.”*

Em sendo negado o pedido de atribuição de efeito suspensivo à apelação pelo juiz, o apelante poderá interpor agravo de instrumento contra esta decisão, requerendo ao tribunal a concessão do efeito suspensivo à apelação, sendo que este agravo ficará retido nos autos em função do disposto no § 4º do art. 523 do CPC.

Nos casos em que for negada a atribuição de efeito suspensivo à apelação pelo juiz de primeiro grau, e houver urgência em se suspender a decisão recorrida,

---

<sup>45</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. Op. cit., p. 219

<sup>46</sup> NERY JUNIOR, Nelson e ANDRADE NERY, Rosa Maria. *Código de processo civil comentado e legislação processual civil extravagante em vigor*. 3ª.ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 802



ante a possibilidade da ocorrência de lesão grave ou irreparável, poderá ser ajuizada medida cautelar diretamente no tribunal para que seja atribuído efeito suspensivo ao recurso de apelação interposto, nos termos do art. 800 do CPC.

Esta medida se torna necessária tendo em vista que: 1) o agravo de instrumento interposto da decisão do juiz que indefere o pedido de efeito suspensivo fica retido nos autos; 2) o trâmite da apelação em primeiro grau até a sua distribuição ao relator no tribunal pode levar meses ou anos.

Cumpre salientar que em matéria tributária a atribuição de efeito suspensivo ativo ao recurso de apelação, com o restabelecimento da liminar cassada na sentença, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário (inc, IV do art. 151 do CTN), com importantes efeitos para o contribuinte, conforme já demonstrado no item 3.4 supra.

### **3.7. DA SUSPENSÃO DA LIMINAR**

A Lei nº 1.533/51 (art. 13) e a Lei nº 4.348/64 (art. 4º) prevêm a possibilidade da pessoa jurídica de direito público interessada requerer, ao Presidente do Tribunal competente para análise do recurso, a suspensão da execução da liminar e da sentença para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas.

A constitucionalidade destes dispositivos legais é questionada por parte da doutrina, que argumenta haver violação aos princípios do contraditório, ampla defesa e do devido processo legal, uma vez que o Presidente do Tribunal poderia suspender a sentença ou a liminar sem ouvir a outra parte<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> FERRAZ, Sérgio. Op. cit., p. 148

Conforme adverte Teresa Arruda Alvim<sup>48</sup> há abusos na utilização desta medida, o que leva alguns autores a tachá-la de inconstitucional, mas, complementa ela, se bem entendida e aplicada não há razão para isso.

Os abusos a que se refere a ilustre autora acima citada ocorrem, no nosso entender, na interpretação dos requisitos para a concessão da própria medida, pois estes são genéricos (grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas), e podem englobar praticamente qualquer situação quando se trata de interesse público, merecendo, por isso, o pedido, uma análise criteriosa por parte do Presidente do Tribunal, sob pena de serem suspensas medidas legitimamente concedidas, retirando-se a eficácia plena do direito buscado através do remédio constitucional.

Em matéria tributária verifica-se que qualquer liminar ou sentença pode, a princípio, enquadrar-se nos requisitos exigidos para a concessão da medida de suspensão, pois o fato de ser suspensa a exigibilidade de um determinado tributo, por exemplo, significa que o ente de direito público não irá receber aquela receita, podendo alegar que este fato traz grave lesão à economia públicas, ou mesmo à ordem e à saúde, argumentando que faltarão recursos para serem aplicados com saúde, segurança etc.

Assim, a concessão da medida exige uma avaliação criteriosa do pedido, tendo como requisito, além da existência de grave lesão, a contrariedade da liminar ou sentença ao ordenamento jurídico, conforme bem observa Marcelo de Lima Castro Diniz<sup>49</sup> nos seguintes termos:

*“Quando o Presidente do Tribunal avalia a presença dos pressupostos necessários à suspensão da segurança, apenas lhe é dado considerar para deferi-lo, ou indeferi-lo, as noções jurídicas de ordem pública, interesse público e assim por diante. Afinal de*

---

<sup>48</sup> ALVIM, Teresa Arruda. Op. cit., p. 51

<sup>49</sup> DINIZ, Marcelo de Lima Castro. *Tutela jurisdicional de urgência na suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação apresentada ao curso de mestrado em direito negocial da Universidade Estadual de Londrina: 2002; p. 243

*contas, o acolhimento do pedido de suspensão da segurança apenas se justifica se a decisão atacada for contrária ao direito.<sup>50</sup>*

*Com toda razão, adverte Eduardo Arruda Alvim<sup>51</sup>:*

*‘O que não nos afigura correto, no entanto, é bastar, para caracterizar esse interesse público, que se demonstre haver perigo de “grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia”. É que, o que é ou não interesse público vem pautado, antes de mais nada, por um critério maior, genérico, que é a submissão à lei.’*

Teresa Arruda Alvim também entende que a lei deve estar acima do interesse público, salientando que *“Esta suspensão não deve ter lugar se o impetrante provou seu direito líquido e certo, mesmo se este for incompatível com um interesse maior, ligado ao bem comum, eis que, rigorosamente, não há bem comum fora da lei.”*

O art. 4º da Lei 4.348/64 dispõe que caberá agravo, sem efeito suspensivo, da decisão que suspender a execução da liminar e da sentença. A redação deste dispositivo legal gerou grande discussão na doutrina acerca da possibilidade de se interpor agravo também quando for negada a medida de suspensão, tendo em vista que a lei apenas previu este recurso da decisão que deferir a medida.

No entanto, o STJ<sup>52</sup> tem decidido ser cabível a interposição de agravo também da decisão do Presidente do Tribunal que não concede a suspensão da liminar ou sentença.

---

<sup>50</sup> Cassio S. Bueno informa que: “Outro dado constante do ordenamento jurídico e que demonstra o acerto deste posicionamento é o de que o art. 25 da Lei 8.038/90, ao disciplinar, perante o STF e o STJ, este pedido de suspensão, deixa claro que, se a causa (o mandado de segurança) tiver fundamento pautado na Constituição, a competência será do STF; desde que a fundamentação da causa seja legal, a competência será do STJ. Ora, fundamentação constitucional e fundamentação legal são dados operativos que só têm sentido enquanto considerados juridicamente. Não houvesse a necessidade desta fundamentação jurídica distinta, não haveria razão para bipartir a competência daqueles dois tribunais para fins de conhecimento do pedido de suspensão da segurança ou da liminar”. (*Liminar em mandado de segurança*, p. 225).

<sup>51</sup> ALVIM, Eduardo Arruda. Op. cit., p. 191.

#### 4. DA SENTENÇA E DA COISA JULGADA

A natureza jurídica da sentença prolatada em mandado de segurança é tema bastante controvertido na doutrina, prevalecendo o entendimento de que esta tem natureza mandamental, pois é uma ordem dirigida a uma autoridade para que pratique ou deixe de praticar algum ato, conforme observa Hugo de Brito Machado<sup>53</sup>.

Para Sérgio Ferraz<sup>54</sup> a natureza jurídica da sentença não tem interesse prático, concluindo este autor que ela poderá ser condenatória, constitutiva, ou mesmo executória, e, em menor grau, declaratória, sendo, porém, acima de tudo, mandamental.

Em matéria tributária a sentença normalmente deverá ter um conteúdo declaratório e mandamental, principalmente nos casos de impetração preventiva, quando se pretende afastar a incidência de determinado tributo criado através de lei ilegal ou inconstitucional, devendo-se requerer a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade desta lei e também que a administração pública se abstenha de praticar qualquer ato para a cobrança do respectivo crédito tributário.

---

<sup>52</sup> Neste sentido: STJ, Agravo Regimental na Suspensão de Segurança nº 1166, Órgão Julgador: Corte Especial, Rel. Min. Nilson Naves, j. em 16/06/2003, *in* DJU 09/12/2003, p. 192

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 183

James Marins<sup>55</sup> bem analisou a questão da sentença em mandado de segurança em matéria tributária, concluindo que *quando se impetra o mandado de segurança e com ele se pretende evitar a aplicação de uma norma inconstitucional para que ela não interfira na esfera jurídica do contribuinte, a sentença que julgar esta ação conterá sempre um momento declaratório e um momento mandamental.*

A análise da natureza jurídica da sentença torna-se relevante para se compreender os limites da coisa julgada em mandado de segurança. Nos casos de impetração preventiva, em relação a tributo que se reputa inconstitucional ou ilegal, a sentença que assim o declarar não terá efeitos somente para o exercício fiscal da impetração, projetando-se também para os exercícios subseqüentes, impedindo que o contribuinte sofra a incidência tributária enquanto permanecerem inalterados os fatos e o direito que embasaram a decisão judicial que concedeu a segurança<sup>56</sup>, não se aplicando nestes casos a súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual *decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores*, conforme já decidiu o próprio STF<sup>57</sup>.

Em casos de impetração de mandado de segurança repressivo, através do qual impugna-se, por exemplo, um lançamento tributário específico em relação a um exercício fiscal determinado, não se pode dizer que a decisão judicial terá seus efeitos projetados para os exercícios seguintes, pois o pedido terá definindo os limites da coisa julgada, sendo, nestes casos, aplicável a Súmula nº 239 do STF acima citada.

O art. 15 da Lei nº 1.533/51 dispõe que *“A decisão do mandado de segurança não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos*

---

<sup>54</sup> FERRAZ, Sérgio. Op. cit., p. 129

<sup>55</sup> MARINS, James. Op. cit., 459

<sup>56</sup> MARINS, James. Op. cit., 459.

<sup>57</sup> No Agravo de Instrumento nº 121.047-8, DJU de 12.02.88, o Relator Ministro Sydney Sanches, assim se manifestou no seu voto ao afastar a incidência da Súmula nº 239: *No caso, o v. acórdão extraordinário recorrido não contém tomada de posição contrária à Súmula, pois o que fez foi deferir mandado de segurança preventivo à ora agravada, para se eximir do pagamento de ICM, nas operações de fornecimento de alimentos e bebidas, enquanto não proveja o legislador estadual a falta de definição legal da respectiva base de cálculo (fls.20).*

e os respectivos efeitos patrimoniais”. Este dispositivo, se interpretado literal e isoladamente, leva à conclusão de que a decisão proferida em mandado de segurança não faz coisa julgada, podendo o impetrante renovar o seu pedido em outro tipo de ação.

E o art. 16 da citada Lei dispõe que “o pedido de mandado de segurança poderá ser renovado se a decisão denegatória não lhe houver apreciado o mérito”, tendo o STF editado a súmula nº 304 que dispõe que “decisão denegatória de mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante, não impede o uso da ação própria”

No entanto, os dispositivos legais acima citados, bem como a referida súmula do STF, devem ser interpretados de forma sistemática, para que, assim, possam ser compatibilizados com o nosso ordenamento jurídico, precipuamente com os arts. 467 a 474 do CPC que tratam da coisa julgada.

Deve-se levar em consideração que o art. 15 acima transcrito é reprodução do art. 329 do Código de Processo Civil de 1939, elaborado sob a égide da Carta Magna de 1934, que, como bem observa Celso Agrícola Barbi<sup>58</sup>, consideravam o instituto da coisa julgada *como de caráter excepcional, adequado apenas contra atos de “manifesta” ilegalidade*, não havendo como defender a sua plena eficácia após o Código de Processo Civil de 1973.

Desta forma o entendimento dominante atualmente, tanto da doutrina como da jurisprudência, é de que se a decisão denegatória do mandado de segurança analisar o mérito da questão, decidindo pela inexistência do direito subjetivo invocado pelo impetrante, haverá formação da coisa julgada material, não se podendo mais renovar o pedido em qualquer outro tipo de ação<sup>59</sup>.

Por outro lado, não havendo análise de mérito, poderá o pedido ser renovado, tanto em mandado de segurança como em outro tipo de ação.

---

<sup>58</sup> BARBI, Celso Agrícola. Op. cit., p. 224

<sup>59</sup> Neste sentido: BARBI, Celso Agrícola. Op. cit., p. 226; FERRAZ, Sérgio. Op. cit., p. 129

Neste sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

*“PROCESSO CIVIL - RECURSO ESPECIAL - POLICIAL MILITAR - MANDADO DE SEGURANÇA - CARÊNCIA DA AÇÃO - NÃO APRECIÇÃO DO MÉRITO - INEXISTÊNCIA DA COISA JULGADA - RENOVAÇÃO DO PEDIDO EM AÇÃO PRÓPRIA - POSSIBILIDADE.*

*1 - A coisa julgada material somente ocorre na decisão denegatória do mandado de segurança quando há apreciação do mérito da pretensão do impetrante, ou seja, a declaração de que não há violação ao direito reclamado, não podendo, dessa forma, a mesma matéria ser reapreciada em via ordinária. Contudo, a denegação do mandamus por ausência de liquidez e certeza do direito, a que julga o impetrante carecedor da ação e a que indefere ab initio a exordial por falta de requisitos processuais para a impetração ou por não ser caso de segurança, não faz coisa julgada quanto ao mérito. Em conseqüência, poderá o impetrante ir buscar, novamente, a satisfação do seu direito em ação própria.*

*2 - In casu, tendo sido julgado o impetrante, ora recorrido, carecedor da ação mandamental, não há que se falar em coisa julgada material. Inocorrência de violação aos art. 267, V e 468, do CPC.*

*3 - Recurso conhecido, porém, desprovido.”*

*(Resp. 259.827/SP., 5ª T., Rel. Ministro Jorge Scartezzini, j. em 17/10/2002, DJU de 17/02/2003, p. 318)*

Da mesma forma a súmula 304 do STF somente poderá ter aplicação quando não houver análise do mérito em mandado de segurança, conforme adverte Celso Agrícola Barbi<sup>60</sup>, citando inclusive posição do STF neste sentido, nos seguintes termos:

*“Posteriormente, todavia, o Supremo Tribunal Federal vem interpretando a Súmula 304 exatamente no sentido por nós defendido, isto é, se houve certeza sobre os fatos mas o juiz reconheceu que a lei não dá ao autor o direito subjetivo que ele alega, isto é, se o mandado foi negado com exame de mérito, a sentença faz coisa julgada material. Logo, não pode haver renovação do pedido na mesma via ou em qualquer outra, devendo o autor usar da ação rescisória, se ocorrerem os pressupostos desta”*

<sup>60</sup> BARBI, Celso Agrícola. Op. cit., p. 227

Tem-se, portanto, que a decisão denegatória do mandado de segurança, tendo analisado o mérito da causa, faz coisa julgada material, não se podendo renovar o pedido em outro tipo de ação, devendo-se interpretar de forma restrita o art. 15 da Lei nº 1.531/51 e a súmula 304 do STF, que somente teriam aplicação em casos de decisão que não analisa o mérito.

#### 4.1. DESISTÊNCIA DA AÇÃO

O § 4º do art. 267 do Código de Processo Civil dispõe que *Depois de decorrido o prazo para a resposta, o autor não poderá, sem o consentimento do réu, desistir da ação*. Isto porque a desistência da ação, conforme dispõe o inciso VIII deste mesmo artigo, extingue o processo sem julgamento do mérito, o que permite ao autor ingressar novamente com a mesma ação, já que não houve formação da coisa julgada material.

No entanto, o entendimento majoritário da doutrina<sup>61</sup>, e já pacificado no âmbito dos tribunais, inclusive com decisões do STF<sup>62</sup>, é de que a desistência do mandado de segurança é livre, ou seja, independe do consentimento do impetrado e pode-se dar a qualquer tempo, não lhe sendo aplicável o § 4º do art. 267 do CPC, isto porque, conforme lição de Hely Lopes Meirelles<sup>63</sup>, o mandado de segurança não se confunde com as outras ações em que há direitos das partes em confronto.

Assim, no mandado de segurança o impetrante pode desistir do processo a qualquer tempo independentemente da anuência do impetrado, o que ocasiona a

---

<sup>61</sup> Sérgio Ferraz entende de forma contrária (op. cit., p. 130)

<sup>62</sup> Neste sentido confiram-se os seguintes acórdãos: RE 337.276/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. em 25/03/2003, in DJU de 25/04/2003, p. 63; RE 301.851/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 17/09/2002, in DJU de 14/11/2002, p. 21.

<sup>63</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Op. cit., p. 75-76



extinção do processo sem julgamento do mérito, podendo ser renovada a ação com o mesmo objeto e partes.

## **5. IMPETRAÇÃO PREVENTIVA**

No campo tributário a impetração de mandado de segurança preventivo é muito comum, sendo um importante meio de se resguardar o direito líquido e certo do contribuinte, obstando a incidência de tributo ilegal ou inconstitucional.

A impetração preventiva não é dirigida contra um ato coator já realizado, mas tem como objetivo evitar que este venha a ocorrer, impedindo, por exemplo, que seja lançado contra o contribuinte tributo criado por lei ilegal ou inconstitucional, afastando-se a lesão que poderia advir deste ato, como inscrição em dívida ativa do débito, cobrança judicial, negativa de fornecimento de certidão e inscrição em rol de devedores.

A própria Constituição Federal de 1988, no inc. XXXV do art. 5º, ao dispor que *“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”* garante que se impetre mandado de segurança quando esteja presente a simples ameaça a um direito líquido e certo.

Em relação a matéria tributária alguns doutrinadores colocam restrições quanto a utilização do mandado de segurança preventivo, como Castro Nunes<sup>64</sup>, para o qual *contra o imposto apenas criado, antes de individuado o contribuinte pelo lançamento ou por outras provas de expediente administrativo, não me parece cabível o mandado de segurança, porque inadmissível contra a lei em tese.*

Outros admitem a impetração preventiva com algumas restrições, exigindo a comprovação da ameaça e que esta seja atual.<sup>65</sup>

Hugo de Brito Machado também entende que a ameaça há de ser comprovada para que se possa impetrar mandado de segurança preventivo, uma vez que *a atividade administrativa goza de presunção de legalidade. Não se pode, então, presumir que a autoridade administrativa vai praticar uma ilegalidade*<sup>66</sup>.

Em matéria tributária a ameaça, ou o justo receio de lesão, que autoriza a impetração preventiva, traduz-se na atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme o disposto no parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, tendo sido criado um tributo, e, ocorrendo o fato jurídico tributário do mesmo, ou o seu fato gerador, na linguagem do CTN, o fisco obrigatoriamente efetuará o lançamento para exigir este tributo do sujeito passivo.

Nestas condições é possível a impetração do mandado de segurança preventivo pelo sujeito passivo, bastando que este demonstre que estará sujeito a incidência da norma que reputa ilegal ou inconstitucional.

Não se pode dizer que nestes casos haverá impetração contra lei em tese, pois esta lei irá incidir, já que o contribuinte está abrangido pela sua hipótese de

---

<sup>64</sup> NUNES, José de Castro. *Do mandado de segurança*. 9ª ed., atualizada por José de Aguiar Dias. Rio de Janeiro: Forense, 1987., p. 194

<sup>65</sup> BUZAID, Alfredo. *Do mandado de Segurança*. V.1, São Paulo: Saraiva, 1989., p. 203

<sup>66</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 270

incidência, e, não cumprindo com sua obrigação de pagar a exação, certamente haverá o lançamento do tributo acrescido das penalidades legais.

De acordo com Hugo de Brito Machado<sup>67</sup> *mandado de segurança contra lei em tese é mandado de segurança contra lei que não incidiu. De outro modo, diz-se que há impetração contra a lei em tese, se esta ocorre sem que esteja configurada a situação de fato em face da qual pode vir a ser praticado o ato tido como ilegal, contra o qual se pede a segurança.*

Assim, em matéria tributária o mandado de segurança não será contra lei em tese se o contribuinte demonstrar que a norma irá incidir e produzir efeitos em relação a ele, havendo justo receio de que a autoridade impetrada venha a praticar o ato considerado ilegal, que no caso seria o lançamento do tributo.

A jurisprudência atual é pacífica quanto a possibilidade da utilização do mandado de segurança preventivo em matéria tributária. A ementa do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, abaixo transcrita, deixa evidente a possibilidade desta utilização, afastando a alegação do fisco de que seria impetração contra lei em tese, *verbis*:

**“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. CONVÊNIO 69/98 - CONFAZ. HABILITAÇÃO. TELEFONIA MÓVEL CELULAR. IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE. INOCORRÊNCIA.**

*- É cabível mandado de segurança contra norma tributária de aplicabilidade imediata, capaz de produzir efeitos concretos na esfera patrimonial dos contribuintes, o que afasta a aplicação da Súmula 266/STF. Precedentes do STJ.*

*- A impetração prescinde de ato administrativo concreto, principalmente se voltar-se contra tributo lançado por homologação, que impõe o pagamento antecipado da exação, antes mesmo de qualquer ato ou procedimento da autoridade fiscal competente.*

*- A Recorrente é empresa concessionária do serviço de telefonia móvel celular, portanto, destinatária da norma do Convênio 69/98, o que torna justo o seu receio de vir a ser tributada por norma que entende indevida. Não há como negar-lhe a via do mandado de*

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 268

*segurança preventivo.*

*- Recurso a que se dá provimento, para que a Corte de origem aprecie o mérito da impetração.”*

(STJ, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 10832/AC, 2ª T, Rel. Ministro Castro Meira, j. em 07/08/2003, in DJU de 08/09/2003, p. 261)

## **6. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E MANDADO DE SEGURANÇA**

### **6.1. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA LEGISLAÇÃO FEDERAL SOBRE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A compensação de tributos é meio de extinção do crédito tributário (inc. II do art. 156 do CTN) e pode ser utilizada pelo contribuinte quando a lei assim autorizar, conforme o disposto no art. 170 do CTN<sup>68</sup>.

O art. 66 da Lei nº 8.383/91, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.069/95, regulamentou a compensação dos tributos no âmbito federal, assim dispondo:

*“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.*

---

<sup>68</sup> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

*§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie”*

Posteriormente, o art. 39 da Lei nº 9.250/95 determinou que a compensação prevista no referido art. 66 somente poderia ser feita entre tributos da mesma espécie e destinação constitucional.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 74, veio permitir a compensação de tributos federais, administrados pela Receita Federal, de espécies diversas, havendo a necessidade no entanto de se requerer a compensação à autoridade administrativa, o que não era necessário no regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91.

A Medida Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637/2002, alterou a redação do art. 74 da Lei 9.430/96 que assim passou a dispor:

*“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação”*

A nova redação do art. 74 acima transcrito trouxe enorme benefício ao contribuinte, pois permitiu que o contribuinte efetue a compensação de tributos de diferentes espécies independentemente de autorização da Receita Federal, bastando apresentar uma declaração a este órgão.

De acordo com o § 2º, supra citado, a compensação efetivada pelo contribuinte extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior

homologação, o que significa que o fisco, dentro do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, deverá fiscalizar o procedimento adotado pelo contribuinte, e, havendo irregularidades na compensação, deverá efetuar o lançamento do crédito tributário indevidamente compensado, sendo que, assim não o fazendo no prazo legal, estará homologada tacitamente a compensação, com a conseqüente extinção definitiva do crédito tributário.

Esta é a legislação federal que regulamenta atualmente a compensação tributária no âmbito federal.

## **6.2. MANDADO DE SEGURANÇA COMO FORMA DE DECLARAR O DIREITO A COMPENSAR**

Como visto no item supra, o contribuinte pode hoje efetuar a compensação de tributo pago indevidamente sem que para isto tenha que pedir autorização ao fisco, bastando apresentar a ele uma declaração informando os créditos que pretende compensar.

No entanto, se o fisco entende que o pagamento do tributo não foi indevido, a compensação feita pelo contribuinte não será aceita, e ele estará em débito, o que lhe acarretará sérias conseqüências, como a constituição do crédito tributário pelo lançamento e a propositura da execução fiscal, além de lhe ser recusado o fornecimento de certidão negativa.

Por isso esta solução pode não ser a melhor para o contribuinte, pois este ficará muitas vezes obstado de exercer sua atividade empresarial, como, por exemplo, não poder participar de licitações públicas por estar em débito com o fisco.

Assim, para que não fique sujeito a estas conseqüências, o contribuinte, antes de efetuar a compensação, deverá constituir o seu crédito, tornando-o certo, por meio de linguagem própria, que poderá se dar através do pronunciamento administrativo ou judicial, conforme lição de Paulo César Conrado<sup>69</sup> para o qual “*no caso específico, da compensação, pretendendo o contribuinte ver extinta a relação de débito do Fisco que ele entende existir, deverá, então, buscar ver constituído o fato jurídico do pagamento indevido, instando a Administração em nível de processo administrativo ou o Poder Judiciário, agora em nível de processo judicial*”.

A constituição do crédito tributário a favor do contribuinte, com o reconhecimento de que houve pagamento indevido de determinado tributo, poderá se dar judicialmente pela utilização do mandado de segurança, no qual será declarado o direito à compensação.

A declaração do direito à compensação tributária em Mandado de Segurança é matéria já sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça, através da súmula nº 213, nos seguintes termos: *o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.*

Desta forma, tendo havido recolhimento de tributo que se entenda ser ilegal ou inconstitucional, o caminho mais seguro para o contribuinte será buscar este reconhecimento perante o judiciário, para, após, proceder a respectiva compensação, pois neste caso caberá tão somente ao fisco averiguar se este procedimento foi regularmente efetuado pelo contribuinte, sem, no entanto, poder questionar se o recolhimento foi indevido ou não, pois isto já estará decidido pelo poder judiciário.

### **6.3. COMPENSAÇÃO ATRAVÉS DE MEDIDA LIMINAR – A SÚMULA 212 DO STJ E O ART. 170-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

---

<sup>69</sup> CONRADO, Paulo César. *Compensação Tributária e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: Confronto e Compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 94, julho 2003, p. 107

A Súmula 212 do STJ, que em princípio entra em contradição com a Súmula 213 acima transcrita, dispõe que *a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.*

No entanto, esta súmula deve ser interpretada às luz dos acórdãos que a geraram, que demonstram que através da medida liminar em mandado de segurança não se pode requerer a compensação tributária como forma de extinção do crédito tributário<sup>70</sup>, pois, de acordo com o inc. X do art. 156 do Código Tributário Nacional, somente a sentença transitada em julgado tem o condão de extinguir o crédito tributário.

Assim, o pedido de liminar no mandado de segurança não poderia ser de compensação, mas sim de suspensão da exigibilidade do crédito que se pretende compensar, não havendo, neste caso, qualquer contrariedade à Súmula 212 do STJ, que veda a compensação tributária através da liminar como forma de extinção do crédito tributário.

O professor James Marins<sup>71</sup> bem analisou a questão da Súmula 212, assim interpretando-a:

*“Com efeito, a leitura que se pode fazer da Súmula 212 é a seguinte: a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar de cunho satisfativo que pretenda extinguir o crédito tributário. Este crédito não se extingue, porque a extinção seria um efeito insuscetível de antecipação, por ser jurídica. Mas é possível que a liminar assegure e garanta, através do remédio heróico do mandado de segurança, o direito de que a legislação seja cumprida, reservando-se expressamente à autoridade fazendária o direito, também inalienável, de fiscalizar se a compensação será efetivada adequadamente ou se será realizada de acordo com o comando desta decisão liminar, já que o juiz pode, em sua decisão, dizer quais são os índices aplicáveis ou quais são as normas jurídicas tributárias cunhadas pela Fazenda incompatíveis com o sistema jurídico, por exemplo.*

---

<sup>70</sup> De acordo com o inc. II do art. 156 a compensação extingue o crédito tributário.

<sup>71</sup> MARINS, James. Op. cit., p. 453



*Conclui-se, portanto, que as duas Súmulas em comento não afastam a possibilidade da compensação judicial de tributos, inclusive liminarmente, mas no sentido da suspensão da exigibilidade de tributos”*

Desta forma, seria possível pedir medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário que se reputa como pagamento indevido, e, conseqüentemente, efetivar a compensação deste crédito com débitos vincendos.

Com a edição da Lei Complementar nº 104/01, foi inserido o art. 170-A ao Código Tributário Nacional, dispondo que *é vedada a compensação mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.*

A interpretação literal deste dispositivo pode levar à conclusão de que foi definitivamente acatada a Súmula 212 do STJ, e, portanto, impossível a compensação de tributos através de medida liminar.

No entanto, parte da doutrina afirma que o art. 170-A em nada alterou o raciocínio que expusemos acima acerca da compensação tributária através de medida liminar, argumentando que este dispositivo apenas reforça o entendimento de que medida liminar não pode ser utilizada para extinguir o crédito tributário<sup>72</sup>.

Para Marcelo de Lima Castro Diniz<sup>73</sup> o art. 170-A *veicula regra de direito tributário formal, visto que se dirige à autoridade administrativa competente (e o juiz, se for o caso) para veicular a norma de extinção via compensação, proibindo-o de extinguir o crédito antes da constituição do débito por meio de decisão passada em julgado.*

E conclui este autor que:

<sup>72</sup> Neste sentido: MARINS, James. Op. cit., p. 298

<sup>73</sup> DINIZ, Marcelo de Lima Castro. *A compensação tributária e o novo artigo 170-A do CTN*. Trabalho apresentado no XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado nos dias 23, 24 e 25 de Outubro de 2002 em São Paulo-SP.

*“O art. 170-A não proíbe o juiz de conceder medidas liminares em matéria de compensação de tributos. Não é possível, contudo, o deferimento de provimento liminar que implique a extinção de créditos e débitos tributários via compensação, visto que, na esfera judicial, apenas a decisão passada em julgado tem tal propriedade. Entrementes, é viável a concessão de medida antecipada em processo que versa sobre compensação tributária, desde que o conteúdo do provimento circunscreva-se à suspensão da exigibilidade dos créditos tributários compensáveis, nos termos do art. 151, incisos IV ou V, do CTN”*

Interpretando-se o art. 170-A desta maneira seria possível efetuar a “compensação” de tributos pagos indevidamente, desde que para tanto se faça pedido de liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário que se reputa como pagamento indevido, pois, assim, não haveria a extinção do crédito tributário mediante provimento liminar, devendo ser interpretada neste sentido a súmula nº 212 do STJ e também o art. 170-A do CTN.

Da mesma forma é o entendimento de Paulo César Conrado<sup>74</sup> que assim discorre sobre o tema:

*“Se é certo, assim, que liminar não constitui veículo para constituição do fato jurídico do pagamento indevido, sendo incapaz por isso, de constituir o fato relacional da compensação, não é menos correto que liminar, na forma do sobredito art. 151 funciona como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Destarte, partindo-se da premissa de que o art. 170-A do Código Tributário Nacional deve ser interpretado de molde a preservar a subsistência do instituto da compensação, é de se entender que o crédito tributário que se pretende encontrar com o débito do Fisco ainda não formado estaria, sim, sob a contingência da suspensão, via medida liminar, bastando, para isso, a demonstração dos pertinentes requisitos.”*

Apesar do entendimento doutrinário, a jurisprudência vem entendendo que o art. 170-A veio confirmar o que já se encontrava expresso na súmula 212 do STJ, e, com isso, não tem admitido a “compensação” de tributos por meio de medida liminar,

---

<sup>74</sup> CONRADO, Paulo César. Op. cit., p. 111

ainda que para tanto se tenha requerido, com base no art. 151 do CTN, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário que se pretende confrontar com débitos vincendos, pois isto nada mais é do que verdadeira compensação, na medida em que o contribuinte quita seus tributos com o Fisco utilizando-se o crédito resultante do pagamento que se entende ser indevido, que, uma vez deferida a liminar, estaria com sua exigibilidade suspensa, e, assim, não poderia ser cobrado.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o art. 170-A do CTN, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – CAUTELAR – COMPENSAÇÃO X SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (ART. 151 DO CTN) – LC 104/2001 – APLICAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN.*

*1. Apesar de o pedido ter sido formulado como de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, encerra a pretensão verdadeiro pedido de compensação, na medida em que se quer deixar de recolher o PIS e a COFINS até o limite de crédito decorrente do pagamento indevido do FINSOCIAL.*

*2. Não se há de falar, portanto, em aplicação do art. 151 do CTN e, sim, do art. 170-A do mesmo diploma, seguindo o qual não pode o contribuinte deixar de pagar tributo devido antes do trânsito em julgado da decisão que reconhece a compensabilidade dos créditos.*

*3. Recurso especial provido.”*

*(Resp. 352.859/CE, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, j. em 21/03/2002, in DJ de 06/05/2002, p. 281)*

Veja-se pela ementa do STJ acima transcrita, que o entendimento deste tribunal foi no sentido de que, apesar do pedido ter sido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, este representaria verdadeira compensação, o que não é admitido pelo art. 170-A, que veda que contribuinte deixe de pagar tributo antes do trânsito em julgado da sentença.

Assim, diante do entendimento do STJ acerca da matéria, cremos que dificilmente será admitida a “compensação” do crédito tributário através de medida

liminar, mesmo que o pedido seja feito no sentido de ser suspensa a exigibilidade deste, conforme defendido pela doutrina supra citada.

## **7. AS PARTES NO MANDADO DE SEGURANÇA**

### **7.1. DO IMPETRANTE**

O impetrante, no mandado de segurança, é o titular do direito líquido e certo violado ou ameaçado por ato ilegal ou abusivo, de autoridade, conforme lição de Hugo de Brito Machado<sup>75</sup>.

Para Celso Agrícola Barbi<sup>76</sup> *a capacidade de ser parte obedece, em princípio, às mesmas regras aplicáveis às ações em geral, isto é, podem ser autores em mandado de segurança a pessoa natural, a pessoa jurídica, a massa falida, a herança, a sociedade sem personalidade jurídica, o condomínio de edifício e a massa do devedor civil insolvente.*

---

<sup>75</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 68

<sup>76</sup> BARBI, Celso Agrícola. Op. Cit., p. 144

Hoje já é pacífico o entendimento quanto à possibilidade da pessoa jurídica de Direito Público impetrar mandado de segurança, não havendo mais razões para se negar este direito, como defendia anteriormente a doutrina.

Questão interessante quanto a legitimidade ativa é a prevista no art. 3º da Lei do Mandado de Segurança (Lei nº 1.533/51), que assim dispõe:

*“Art. 3º O titular de direito líquido e certo decorrente de direito, em condições idênticas, de terceiro, poderá impetrar mandado de segurança a favor do direito originário, se o seu titular não o fizer, em prazo razoável, apesar de para isso notificado judicialmente”*

Em matéria tributária este dispositivo pode ser utilizado quando quem suporta o ônus do tributo não é o sujeito passivo da relação tributária e, assim, não poderia questionar a exigência diretamente.

Isto ocorre, por exemplo, no caso dos tributos indiretos, como é o caso do ICMS. O contribuinte consumidor da energia elétrica paga o ICMS que vem destacada na correspondente fatura emitida pela distribuidora, no entanto, esta é o sujeito passivo da relação tributária com o Estado, e somente ela, em tese<sup>77</sup>, poderia ingressar com medida judicial questionando esta exação.

Assim, se o ICMS que vem destacado na fatura de energia elétrica é inconstitucional ou ilegal por alguma razão, poderá o contribuinte que suporta o ônus tributário ingressar com mandado de segurança na condição de substituto processual, desde que antes notifique judicialmente a distribuidora de energia para que em prazo razoável, a ser estipulado pelo juiz, ingresse com o respectivo *writ* questionando a exação.

Este dispositivo é importante na medida em que a jurisprudência não é pacífica no sentido de admitir que o contribuinte de fato, ou seja, aquele que suporta

---

<sup>77</sup> Diz-se em tese pois há doutrina e jurisprudência que aceitam que o contribuinte de fato ingresse diretamente com a medida judicial, pois ele é quem arca com o ônus do tributo, o que não será discutido no âmbito deste trabalho por fugir aos seus objetivos.

o ônus tributário, ingresse diretamente com medida judicial questionando a validade do tributo que lhe é repassado.

Utilizando-se do art. 3º supra citado o contribuinte não poderá ser considerado parte ilegítima para impetrar o mandado de segurança, assegurando o seu direito líquido e certo de não suportar carga tributária indevida.

Este dispositivo aplica-se também nos casos de tributo retido na fonte, como ocorre com o Imposto de Renda.

## 7.2. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO

O mandado de segurança coletivo tem previsão expressa no inc. LXX do art. 5º da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe: *“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.”*

Importante ressaltar que para a impetração do mandado de segurança coletivo não há necessidade de autorização, dos seus membros, como ocorre no caso previsto no inc. XXI do art. 5ª da CF/88, pois, conforme observa Sérgio Ferraz<sup>78</sup>, *no inc. LXX não há caso de substituição processual, eis que a entidade age em nome próprio em defesa de direitos e interesses que também lhe são próprios, refletindo sua atuação na esfera de direitos e interesses dos filiados.*

No caso de organização sindical, entidade de classe ou associação, a exigência feita pela Constituição é de que estejam em funcionamento há pelo menos um ano.

---

<sup>78</sup> FERRAZ, Sérgio. Op. cit., p. 38

Em matéria tributária o Mandado de Segurança coletivo tem utilização, principalmente, em relação às entidades de classe e associações que ingressam com a medida para proteger o direito líquido e certo dos seus membros ou associados.

É o caso, por exemplo, da Ordem do Advogados, que pode ingressar com mandado de segurança coletivo para evitar que seus membros paguem um determinado tributo que se repute seja ilegal, como o ISS.

No Estado do Paraná, recentemente, a OAB ingressou com mandado de segurança coletivo visando fosse reconhecida a isenção das sociedades de advogados do pagamento da COFINS, contribuição incidente sobre o faturamento.

### **7.3. DA IMPETRADA**

A parte impetrada no mandado de segurança é chamada de autoridade coatora, já que o *writ* é direcionado contra a autoridade pública responsável pela prática do ato que se repute ilegal.

Para se identificar quem é a autoridade impetrada deve-se investigar quem é o responsável pela prática ou omissão do ato, e ainda se este tem competência para corrigir a ilegalidade impugnada, conforme lição de Hely Lopes Meirelles<sup>79</sup>.

Assim, no caso de uma exigência fiscal federal, como a COFINS, por exemplo, o mandado de segurança deverá ser dirigido contra o Delegado da Receita Federal do domicílio fiscal do contribuinte, pois esta autoridade será competente para exigir o respectivo tributo.

---

<sup>79</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. Op. cit., p. 125

Da mesma forma ocorre em relação aos demais tributos federais, e também em relação àqueles de competência dos Estados, Distrito Federal, ou dos Municípios, devendo-se sempre verificar qual é a autoridade competente para exigir a exação.

A pessoa jurídica de direito público, que no exemplo dado acima seria a União, não precisa ser incluída no pólo passivo da demanda, pois a mesma já estará representada no processo pela autoridade impetrada. Neste sentido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

*“RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ENTE PÚBLICO. CITAÇÃO DO ESTADO COMO LITISCONSORTE. DESNECESSIDADE. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. QUESTÕES ANALISADAS. VIOLAÇÕES NÃO CARACTERIZADAS.*

*Conforme inúmeros precedentes desta Corte, em casos tais, não há falar-se em citação do Estado como litisconsorte em mandado de segurança, pois a autoridade apontada como coatora age como substituta processual daquele.*

*O acórdão encontra-se devidamente fundamentado, não se concretizando as omissões apontadas nos embargos declaratórios, que foram bem rejeitados pela Corte a quo.*

*Violações não caracterizadas.*

*Recurso desprovido.”*

(Resp. nº 256.107/AM, 5ª Turma, j. em 13/03/2002, Rel. Ministro José Arnaldo da Fonseca, in DJU de 29/04/2002, p. 274)



## CONCLUSÃO

O mandado de segurança, como garantia constitucional, constituiu-se em um importante meio para que o cidadão possa garantir o seu direito líquido e certo diante de um ato ilegal praticado por autoridade pública.

Em matéria tributária o mandado de segurança pode ser utilizado pelo contribuinte quando este está diante de uma exigência que reputa ser ilegal ou inconstitucional.

O contribuinte, para impetrar mandado de segurança, deverá ter direito líquido e certo, que se traduz naquele que possa ser demonstrado de plano, já que no mandado de segurança não há dilação probatória, sendo apenas admitida a prova pré-constituída.

Outro requisito para a impetração é de que não tenha decorrido o prazo decadencial de 120 dias, contado a partir da ciência do ato ilegal praticado, devendo-se ressaltar que este prazo não tem fluência no caso de impetração preventiva, pois nesta situação o ato ilegal não foi nem mesmo praticado.

Estando presentes os requisitos exigidos pela Lei do Mandado de Segurança, ou seja, o fundamento relevante e o perigo da demora, poderá ser deferida medida liminar, que em matéria tributária tem grande importância na medida em que tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, a teor do disposto no inc. IV do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário o contribuinte não estará em débito com o fisco, não podendo o respectivo crédito ser inscrito em dívida ativa, o que gera as seguintes conseqüências: 1) o fisco não poderá divulgar informações relativas ao débito do contribuinte, conforme permitido pelo inc. II do § 3º do art. 198 (redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001); 2) não poderá ser

ajuizada execução fiscal para a cobrança deste crédito; 3) será possível obter certidão com os mesmos efeitos da certidão negativa (certidão positiva com efeitos de negativa).

Cassada a liminar, os efeitos produzidos por esta durante o período em que teve vigência deverão ser mantidos, não se podendo pretender a anular a certidão positiva com efeitos de negativa fornecida, mantendo-se válidos os negócios realizados com base na respectiva certidão, como participação em licitações públicas.

Tendo sido suspensa a exigibilidade do crédito tributário, através da medida liminar, antes do vencimento da obrigação, e, havendo a cassação desta medida posteriormente, não se poderá cogitar da incidência da multa de mora, pois o contribuinte não poderá sofrer sanção porque estava amparado por uma decisão judicial, tendo incidência, no entanto, a correção monetária e os juros de mora, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

A sentença proferida em mandado de segurança, quando se pretende seja reconhecida a ilegalidade ou inconstitucionalidade de um determinado tributo terá natureza jurídica declaratória e mandamental, sendo que, no caso da impetração preventiva, seus efeitos se postergarão para os exercícios fiscais seguintes, enquanto aquele tributo for exigido com base nos mesmos fatos e direito que embasaram a decisão judicial que concedeu a segurança.

A sentença proferida em mandado de segurança, se analisar o mérito da causa, decidindo sobre o direito subjetivo invocado pelo impetrante, formará coisa julgada material, não tendo aplicação a súmula 304 do STF e o art. 15 da Lei 1.533/51, que somente seriam aplicáveis caso não houve julgamento do mérito.

O mandado de segurança pode ser utilizado para se requerer o direito à compensação de tributos pagos indevidamente, conforme o disposto na súmula 213 do STJ.

A súmula 212 do STJ, e o art. 170-A do CTN, trouxeram limitação quanto à possibilidade de se requerer o direito à “compensação” mediante liminar, sendo que, apesar de parte da doutrina entender possível este procedimento, com base em pedido de suspensão de exigibilidade do crédito tributário que se reputa como pagamento indevido, o Superior Tribunal de Justiça não vem acatando esta tese, entendendo que a compensação somente poderá ocorrer após o trânsito em julgado da sentença.

**BIBLIOGRAFIA**

ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de segurança no direito tributário*. 1.ed., 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ALVIM, Teresa Arruda. *Medida cautelar, mandado de segurança e ato judicial*. 3ª ed., revista e ampliada. São Paulo: 1994.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

BARBI, Celso Agrícola. *Do mandado de segurança*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993

BUENO, Cássio Scarpinella. *Direito processual público – a fazenda pública em juízo*. Carlos Ari Sundfeld (coord.). São Paulo: Malheiros/Sociedade Brasileira de Direito Público, 2000.

BUZAID, Alfredo. *Considerações sobre o mandado de segurança coletivo*. São Paulo: Saraiva, 1992.

CONRADO, Paulo César. *Compensação Tributária e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: Confronto e Compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 94, julho 2003, p. 105-113

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 1995.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. *A compensação tributária e o novo artigo 170-A do CTN*. Trabalho apresentado no XVI Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 2002.

\_\_\_\_\_. *Tutela jurisdicional de urgência na suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. Dissertação apresentada ao curso de mestrado em direito negocial da Universidade Estadual de Londrina: 2002;

FERRAZ, Sérgio. *Mandado de Segurança (individual e coletivo) aspectos polêmicos*. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Mandado de segurança preventivo e decadência – breves considerações*. Revista dialética de direito tributário. Vol. 80. São Paulo, 2002, p. 66-68

HARADA, Kiyoshi. *Da liminar em matéria tributária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

LARA, Betina Rizzato. *Liminares no processo civil*. 2.ed., atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

\_\_\_\_\_. *Mandado de segurança preventivo e decadência do direito à impetração*. Revista dialética de direito tributário. Vol. 83. São Paulo, 2002, p. 71-82.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MARQUES, Severo Márcio. *A Lei Complementar nº 104/01 – O novo artigo 170-A do CTN e o direito à compensação*. Revista dialética de direito tributário. Vol. 69. São Paulo, 2001, p. 97-109

MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança, ação popular e ação civil pública*. 11ª ed., ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 6ª ed. Revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1995

MIRANDA, Pontes de. *Tratado das ações*. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Tomo 6. Campinas: Bookseller, 1999.

NERY JUNIOR, Nelson e ANDRADE NERY, Rosa Maria. *Código de processo civil comentado e legislação processual civil extravagante em vigor*. 3ª.ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997

NUNES, José de Castro. *Do mandado de segurança*. 9ª ed., atualizada por José de Aguiar Dias. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Mandado de segurança contra ato judicial em matéria tributária*. In: Cadernos de direito tributário e finanças públicas, n.4. São Paulo: Revista dos Tribunais, jul.-set. de 1993

SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. CONRADO, Paulo Cesar. *Mandado de segurança em matéria tributária, definindo e inter-relacionando conceitos fundamentais: “direito líquido e certo”, “ato coator”, “medida liminar”, “sentença”, “periculum in mora” e “fumus boni iuris”*. Revista dialética de direito tributário. Vol. 90, 2003, p. 49-55

SILVA, Rogério Pires da. *Compensação em matéria tributária e Lei Complementar nº 104/2001*. Revista dialética de direito tributário. Vol. 67. São Paulo, 2001, p. 137-142.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

PIZOLIO, Reinaldo. *As súmulas 212 e 213 do STJ e a compensação de tributos federais*. Revista dialética de direito tributário. Vol. 40. São Paulo, 1999, p. 59-69