



**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS  
TRIBUTÁRIOS  
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**GILBERTO PIMENTEL DE MENDONÇA GOMES JUNIOR**

**O MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO, COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E  
RESTRICÇÕES**

**Salvador  
2007**

**GILBERTO PIMENTEL DE MENDONÇA GOMES JUNIOR**

**O MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO, COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E  
RESTRICÇÕES**

**Monografia apresentada ao IBET –  
Instituto Brasileiro de Estudos  
Tributários, como requisito para a  
obtenção do grau de Especialista em  
Direito Tributário.**

**Salvador**  
2007

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**GILBERTO PIMENTEL DE MENDONÇA GOMES JUNIOR**

**MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO, COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA E  
RESTRIÇÕES**

Monografia apresentada ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, para a seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2007

Dedico este trabalho a minha mãe, Gislene, meu exemplo de vida, minha fonte de motivação, minha inspiração e minha alegria.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por escopo analisar a aplicabilidade do mandado de segurança preventivo no âmbito do Direito Tributário, principalmente as matérias referentes às restrições impostas pela jurisprudência contra sua aplicação. Para a elaboração desta monografia, a linha mestra seguida foi a de demonstrar que a maior parte das restrições impostas à impetração do mandado de segurança preventivo é indevida, normalmente surgida através de interpretações errôneas das leis, o que vem limitando a aplicação de um dos mais importantes remédios constitucionais. A partir daí, analisam-se todos os temas que hoje estão em maior evidência, dando destaque para a aplicação do mandado de segurança preventivo no pedido de compensação de créditos tributários, já que se entende ser este, hodiernamente, o motivo de utilização desse instrumento processual e, por isso, automaticamente, também onde foi encontrado o maior número de restrições; tal aspecto é de extrema importância para o Direito Processual Tributário, pois o excessivo número de decisões conflitantes demonstra a grande dissonância dos julgamentos em relação a esta matéria.

**Palavras-chave:** Mandado de Segurança Preventivo, Direito Tributário, Jurisprudência, Compensação, Créditos Tributários.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2 O MANDADO DE SEGURANÇA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>8</b>
2.1 O Mandado de Segurança e seus Aspectos Históricos .....	8
2.2 Conceito e o Objeto do Mandado de Segurança.....	11
2.3 Natureza Jurídica do Direito Líquido e Certo .....	12
2.4 Cabimento do Mandado de Segurança em Matéria Tributária.....	13
2.5 Do Direito Líquido e Certo.....	14
<b>3 O MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>16</b>
3.1 O Mandado de Segurança Preventivo .....	16
3.2 O Justo Receio .....	18
3.3 O Mandado de Segurança Preventivo No Âmbito Tributário .....	18
3.4 Da Impetração Contra Norma de Efeito Concreto .....	21
3.5 A Declaração do Direito à Compensação de Créditos Tributários.....	23
<b>4 AS RESTRIÇÕES AO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>26</b>
4.1 Da Proibição da Aplicação Contra Lei em Tese .....	26
4.2 Da Necessidade da Juntada de Prova do Pagamento do Tributo.....	28
4.3 Do Prazo de Decadência.....	30
4.4 A Desnecessidade da Indicação do <i>quantum</i> a Compensar.....	31
4.5 A Súmula 212 e a Impossibilidade de Compensação Através de Liminar.....	33
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>37</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho monográfico tem por objeto o mandado de segurança preventivo no Direito Tributário, tendo por ênfase as restrições impostas à impetração deste remédio constitucional.

Apesar de existirem diversas e excelentes obras sobre mandado de segurança, ainda é precária a doutrina sobre essa garantia constitucional, principalmente naquilo que concerne à impetração preventiva.

O *writ* preventivo tem previsão expressa somente em norma infraconstitucional, onde consta, no artigo 1º da Lei 1.533/51, a permissão de sua impetração tanto em face de violação a direito líquido e certo, quanto em hipótese que haja justo receio desta violação.

Mesmo assim, a Constituição Federal garante o amplo acesso ao Judiciário em caso de lesão ou ameaça ao direito, no art. 5º, inciso XXXV, o que demonstra ser plenamente plausível a sua utilização.

De alguns anos pra cá, o mandado de segurança preventivo vem sendo um instrumento processual com destaque na seara tributária, seja para questionar a legalidade na cobrança de alguns tributos, ou então como instrumento para ver declarado o direito à compensação de créditos tributários.

Ocorre que a sua maior utilização pelos operadores do direito gerou também novas controvérsias, normalmente originadas por lições da doutrina mal compreendidas pela jurisprudência, criando várias restrições à aplicação do mandado de segurança preventivo e restringindo o emprego desta garantia constitucional.

A maior parte dos temas analisados neste trabalho ainda não é pacífica, podendo variar o entendimento conforme a doutrina ou o julgador. São diversos os entendimentos, existindo, inclusive, múltiplas compreensões para um mesmo tema.

O presente trabalho, deste modo, propõe constituir-se em excelente discussão para o meio jurídico, onde debates dessa natureza somente enriquecem os entendimentos. Este estudo tem por objetivo, portanto, analisar algumas destas restrições ao *mandamus*, verificando os argumentos apresentados e se cabíveis são as alegações.

Para tanto, primeiramente, serão traçadas algumas linhas gerais acerca do mandado de segurança no Direito brasileiro e na seara tributária. Serão analisados, assim, seus aspectos históricos, o seu conceito e objeto, sua natureza jurídica e seu cabimento em matéria tributária.

Em um segundo momento, o remédio constitucional será analisado dentro do seu contexto preventivo, caracterizando-o de forma clara, detalhando o conceito do justo receio previsto na Lei 1.533/51, e comentando a sua utilização no âmbito tributário, principalmente na sua maior aplicação, que é na declaração à compensação de créditos tributários.

Por fim, serão abordados os principais aspectos relativos às restrições ao mandado de segurança preventivo no Direito Tributário, mormente quanto à sua diferença para com a impetração contra lei em tese, da necessidade de juntada de prova da contribuição do tributo, do prazo de decadência, da necessidade de prévia liquidação do *quantum* a compensar e, por derradeiro, uma análise da súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça.

Convém salientar, todavia, que esta monografia pautou-se em fontes primárias alusivas à doutrina e à jurisprudência sobre o tema.

## 2 O MANDADO DE SEGURANÇA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

### 2.1 O MANDADO DE SEGURANÇA E SEUS ASPECTOS HISTÓRICOS

O mandado de segurança apresenta-se, no direito pátrio, como remédio conveniente para assegurar ao indivíduo proteção contra os eventuais abusos que possam ser cometidos pelas autoridades, nos exercícios das respectivas funções. Logo, é uma garantia constitucional, específica para direitos líquidos e certos, que se destina, precipuamente, à proteção do indivíduo contra o Estado.

O mandado de segurança surgiu a partir de institutos que, já anteriormente à sua criação, buscavam meios de controle dos atos administrativos. Esta evolução histórica tem início a partir da Constituição de 1881, todavia alcança maior ênfase, ainda que com pequena utilização prática, a partir da Lei 221, de 1894.

A Lei 221 previa a ação sumária especial, a qual tinha como escopo garantir os direitos individuais no caso de lesão por atos ou decisão das autoridades administrativas da União, sendo possível a suspensão do ato impugnado através de liminar. Mesmo que de aplicação reduzida, a referida lei teve destaque substancial, pois foi a partir dela que se institucionalizou o controle dos atos da Administração pelo Poder Judiciário, dando nova concepção ao princípio da tripartição dos Poderes.

Apesar de a ação sumária ter sido um marco na concepção desse princípio, deve-se salientar que a doutrina da separação de poderes está expressamente incorporada em todas as Constituições do Brasil, sendo primeiramente estabelecida na Constituição do Império, de 1824.

Segundo José da Silva Pacheco (1990, p.85), a Lei 221 foi uma tentativa republicana de regular os atos administrativos que estavam em desacordo com a lei, uma vez que optaram pela jurisdição única, com a abolição do contencioso administrativo.

A ação sumária, no entanto, não obteve o sucesso esperado, visto sua tramitação ser extremamente lenta após a decisão liminar do juiz. Não suficiente, existiam ainda grande incompreensão por parte dos juízes, inércia dos interessados e imperfeição do sistema, o que dificultou ainda mais a sua maior utilização.

Enfim, o mandado de segurança aparece, incorporando-se efetivamente ao direito pátrio, pela primeira vez, na Constituição de 1934, art. 113, inc. XXXIII, *in verbis*:

Dar-se-á mandado de segurança para defesa de direito, certo e incontestável, ameaçado ou violado por ato manifestamente inconstitucional ou ilegal de qualquer

autoridade. O processo será o mesmo do *habeas corpus*, devendo ser sempre ouvida a pessoa de direito público interessada. O mandado não prejudica as ações petitórias competentes.

O *writ* restou inicialmente regulamentado pela Lei 191, de 16 de janeiro de 1936, demonstrando imediatamente notória importância, provando tratar-se de remédio constitucional com características relevantes de celeridade e presteza, especialmente ante a possibilidade de concessão de liminar, de sentido provisório. Como controlador da conduta das autoridades, acabou sendo de significância ímpar, embora não tivesse o condão de substituir os atos praticados pela autoridade.

Com o advento do Estado Novo e a outorga da Carta de 1937, omitiu-se a previsão constitucional do *mandamus*, mas se garantiu a vigência da Lei 191, através do Decreto 06, de 06 de novembro de 1937. Mesmo afastado da Constituição, o mandado de segurança obteve acolhida do Código de Processo Civil de 1939, como processo especial e com grande parte da estrutura incólume.

Deste modo, mantido no ordenamento jurídico, foi outra vez elevado ao plano constitucional em 1946. Esta Carta resguardava direitos líquidos e certos, ameaçados ou violados por ilegalidade ou abuso de poder, ampliando os efeitos do CPC, que fazia referência tão-somente a atos manifestamente ilegais ou inconstitucionais.

Contudo, com o advento da Lei 1.533, de 31 de dezembro de 1951, o mandado de segurança recebeu profunda regulamentação, sendo revogados completamente os artigos do Código de Processo Civil de 1939 pertinentes ao tema. Esta norma rege a aplicação desse remédio constitucional até os dias atuais, mesmo que tenha se submetido a algumas e variadas alterações.

Dispõe o art. 1º da Lei 1.533, *in verbis*:

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

Cumpra-se assinalar que a lei infraconstitucional alargou o campo de atuação do instituto, não só em relação ao conceito da autoridade coatora, mas, especialmente, porque previa, pioneiramente, a figura do mandado de segurança preventivo.

Esta lei teve modificações posteriores. As principais foram: Lei nº 2.770, de 04 de maio de 1956; Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964; Lei nº 5.021, de 9 de junho de 1966; nº 6.014, de 27 de dezembro de 1973; e a Lei nº 6.071, de 03 de julho de 1974.

A Constituição de 1967 incluiu o mandado de segurança entre as previsões mais importantes, justamente no capítulo destinado aos direitos e garantias individuais. Ao contrário

das Cartas Constitucionais anteriores, aquela acrescentou um qualitativo ao direito a ser protegido, de modo que o resguardo mostrar-se-ia factível quando ameaçado ou violado direito “individual” não sujeito ao *habeas corpus*. Tal redação tinha por escopo evitar o acesso coletivo ao mandado de segurança.

No ano de 1969, sobreveio a Emenda Constitucional nº 01, ocasião em que se deu a correção do equivocado acréscimo efetuado pela Carta emendada.

Lúcia Valle Figueiredo (2000, p.15-16) analisa o remédio constitucional daquele período e traz comparações com o previsto atualmente:

Interessa, pois, assinalar que o mandado de segurança, garantia constitucional desde o seu nascimento, apenas esteve ausente na Carta Constitucional de 1937. Na atual Constituição está ampliado. Deveras, alcançou o que os estudiosos do tema propugnavam, tal seja não se restringir apenas individual, mas passou a abrigar também o direito coletivo. O art. 5º, em seus incisos LIX e LXX, dilatou a garantia insculpida na Constituição anterior. Nos termos da Constituição de 1967, apenas poderia ser postulado para direito líquido e certo individual. Na Constituição atual, ao contrário, tem-se a figura do mandado de segurança para proteger direito individual ou coletivo. Em consequência, uma das aberturas pretendidas pelos estudiosos do tema foi consagrada expressamente no texto.

O Código de Processo Civil de 1973 silenciou sobre o tema, mas a Lei 6.014/73 modificou os artigos 12 e 13 da Lei 1.533/51, prevendo que a sentença concessiva ou denegatória da ordem seria impugnável por recurso de apelação; se existente a suspensão da sentença concessiva, desta caberia agravo ao Presidente do Tribunal.

José da Silva Pacheco (1990, p.103) faz uma rápida referência aos pontos que se consolidaram e àqueles que se clarearam durante a evolução histórica do *mandamus*:

Da evolução do texto constitucional desde a sua instituição em 1934, até o presente, após mais de cinquenta anos de intensa discussão da doutrina e jurisprudência, cristalizaram-se certos elementos essenciais, que vieram desde o início e se mantiveram inflexíveis, tais como: a) a proteção do direito líquido; b) a ação contra ilegalidade ou abuso de poder de qualquer autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público; e c) a exclusão dos casos amparados por *habeas corpus* e *habeas data*.

[...]

Clarearam-se: a) do lado do impetrante, os caracteres do direito subjetivo, que enseja o pedido de segurança, uma vez que deve revestir-se de certeza e liquidez; b) do lado do coator, a violação há de situar-se entre a ilegalidade e o abuso de poder. Ademais, pode ser qualquer autoridade pública, inclusive judiciária.

O tema está, atualmente, na declaração de direitos individuais e coletivos, art. 5º, LXIX e LXX, do texto constitucional, *in verbis*:

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

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

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

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

Com o advento destes artigos, ficou claro que o mandado de segurança não mais se restringe ao direito individual, mas que se estendeu a abrigar também o direito coletivo, ampliando os limites e tornando mais acessível o valioso instrumento.

## 2.2 CONCEITO E O OBJETO DO MANDADO DE SEGURANÇA

Dejalma de Campos (1993, p.87) afirma, sobre a origem da expressão, que “Mandado vem do latim *mandatum* ou *mandatus*, que significa ordem ou determinação, e Segurança tem o sentido de estado em que se encontra seu perigo, sem dano ou incerteza”.

Nessa esteira, observando o art. 5º, LXIX e LXX, da Constituição de 1988, percebe-se facilmente que o campo de aplicabilidade do mandado de segurança é determinado por exclusão, pois somente será aplicado para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*.

Portanto, o *mandamus* é medida assecuratória de direitos líquidos e certos que não ensejam o de locomoção e o de conhecimento e retificação de informações, de natureza processual constitucional, destinada a salvaguardar o interesse do particular face aos atos omissivos ou comissivos da administração, toda vez que tais atos violem, ou ameacem violar, o direito do impetrante.

Quanto ao seu objeto, o mandado de segurança se destina a proteger todos os direitos líquidos e certos, e não apenas os direitos constitucionais.

Nesse sentido, Castro Nunes (1980, p.47) leciona:

Se a autoridade estorva o exercício de um direito, ainda que não o negue, ou se desconhece ou nega de recusar-lhe um complemento de que dependa o exercício dele, o que se examina, em qualquer hipótese, é o ato de autoridade, para remover o obstáculo e restituir o direito, ou para forçar a administração a praticar o ato recusado, assegurando o direito envolvido nessa recusa.

A verdade é que esse instituto pode ser aplicado, por conseqüência, em duas situações: quando a autoridade pratica ato que não poderia realizar, prejudicando direito líquido e certo do impetrante; ou se esta mesma autoridade não faz o que deveria fazer, prejudicando, da mesma forma, o impetrante.

Já quanto ao momento da impetração, duas, também, são as espécies de *writ*: o mandado de segurança repressivo ou corretivo e o mandado de segurança preventivo.

No primeiro caso, a autoridade já praticou o ato lesivo, fazendo ou deixando de fazer alguma coisa. Tomando como exemplo o caso anterior, imagine-se que a autoridade tenha se negado a emitir a certidão requerida. É garantia constitucional o pedido de certidões, as quais visem a esclarecer situações de fato ou de direito que sejam do interesse do impetrante. Nesse caso, o mandado de segurança terá por objeto fazer com que cesse a imotivada recusa da autoridade e que esta forneça o documento solicitado. Resta claro que, neste caso, o remédio constitucional busca corrigir algo que já aconteceu.

Por outro lado, o mandado de segurança preventivo é aquele que resguarda o direito líquido e certo do impetrante antes que a autoridade pratique a ação ou omissão que o violará. Este, entretanto, será comentado em capítulo próprio, no decorrer deste estudo.

### 2.3 NATUREZA JURÍDICA DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO

Apesar de ser um tema há muito debatido, o conceito de direito líquido e certo ainda causa sérias discussões. Na maioria das vezes, pode-se entender como direito líquido e certo o que parece muito claro, muito palmar, no entendimento do juiz.

Lúcia Valle Figueiredo (2000, p.16), fazendo menção ao comentado pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Carlos Velloso, acentua que o conceito deve ser extraído do problema factual, ou seja, os fatos têm de ser incontroversos. Se os fatos forem incontroversos, o direito será sempre certo.

José da Silva Pacheco (1990, p.164) assegura sua opinião quanto à determinação do direito líquido e certo:

Líquidos são os direitos quando a sua existência é atestada sem incertezas ou sem dúvidas, quando o paciente mostra que a sua posição legal é evidente, sem precisar, para o mostrar, de diligências e delongas probatórias [...], direito certo e líquido é aquele que não desperta dúvidas, que está isento de obscuridades, que não precisa ser declarado com o exame de provas e dilações, que é, de si mesmo, concludente e inconcusso.

Todo direito é líquido e certo; o que nem sempre se pode é provar, desde logo, a certeza e a liquidez, sobretudo quando decorre de um fato que exige prova mais substancial.

Houve época em que se considerava direito líquido e certo todo direito evidente, a salvo de qualquer impugnação, pois que a própria norma em que se fundasse estaria extirpada de qualquer dúvida. Modernamente, a solução correta é a que faz residir o caráter de direito líquido e certo na vontade normativa e na sua interpretação.

Duas são as correntes que determinam o caráter do direito líquido e certo. Uma pequena parte dos doutrinadores insiste, ainda, que o direito líquido e certo não é condição da

ação, mas, sim, pressuposto processual. Todavia, a grande maioria entende que o direito líquido e certo no mandado de segurança aparece inicialmente como condição da ação. Funciona como requisito de admissibilidade para sua aceitação.

O Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Adhemar Ferreira Maciel (1992, p.17), adota a seguinte posição:

Dentro da melhor corrente doutrinária e jurisprudencial, o direito líquido e certo é condição da ação do mandado de segurança. Nada tem com o mérito. Quem não prova com a inicial o que diz não tem direito líquido e certo. Deve ser, então, julgado carecedor da ação de segurança.

Inexistindo direito líquido e certo, ter-se-ão como ocorrências imediatas a inépcia da inicial e a extinção do remédio constitucional, conforme estipula o art. 8º da Lei 1.533/51, no qual o texto determina ao juiz, desde logo, a extinção da ação quando ausentes seus pressupostos ensejadores.

Oportuno mencionar que a extinção do *mandamus*, por não ter sido apreciado o mérito da lide, não impede o impetrante de propor ação ordinária pleiteando seu direito, bem como de renovar o próprio mandado de segurança. Tal previsão vem estampada claramente nos art. 15 e 16 da Lei 1533/51, *in verbis*:

Art. 15. A decisão do mandado de segurança não impedirá que o requerente, por ação própria pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais.

Art. 16. O pedido de mandado de segurança poderá ser renovado se a decisão denegatória não lhe houver apreciado o mérito.

Também o Supremo Tribunal Federal já pacificou tal matéria: Súmula 304. “Decisão denegatória de mandado de segurança, não fazendo coisa julgada contra o impetrante, não impede o uso de ação própria”.

Assim sendo, por ser questão puramente processual, a ausência de direito líquido e certo conduz à carência da ação.

#### 2.4 CABIMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O cabimento do mandado de segurança em matéria tributária, com o escopo de impugnar ilegalidades ou abusos na atividade administrativa de tributação, está hoje pacificado perante nossos tribunais.

Sendo os fatos incontroversos, ou seja, não sendo necessária a produção de prova no contraditório comum, é cabível o mandado de segurança para impugnar lançamento tributário, mesmo que este ainda não tenha sido realizado.

Houve época em que a própria lei excluía o uso do *writ* nas questões referentes à tributação, não sendo possível sua utilização para atacar a exigência do tributo. O art. 320, do antigo CPC de 1973, vedava o uso do mandado de segurança contra a exigência do tributo, sendo ele admitido somente contra “sanções políticas”.

Entretanto, qualquer dúvida que ainda restasse sobre o tema foi espancada pelo art. 151, IV, do Código Tributário Nacional, o qual determinou que o crédito tributário poderia ser suspenso por “medida liminar em mandado de segurança”. A própria jurisprudência do STF e STJ é tranqüila a esse respeito.

O STJ, inclusive, pacificou divergência durante anos percebida nos julgamentos dos tribunais, através da súmula 213, que determina, *in verbis*: “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Para Dejalma de Campos (1993, p.87), o mandado de segurança “representa o meio adequado para o contribuinte proteger direito líquido e certo, insurgindo-se, assim, contra atos ilegais praticados com abuso de poder por autoridades fiscais”.

Em seu livro, Hugo de Brito Machado (2003, p.13-14) analisa a possibilidade da impetração do mandado de segurança no campo da tributação:

Em síntese, o mandado de segurança é um excelente instrumento que nossa ordem jurídica coloca à disposição do contribuinte para o controle da validade jurídica da tributação. Não apenas para o controle da legalidade e da constitucionalidade da exigência do tributo, mas também do lançamento tributário em todas as suas fases e ainda de todo e qualquer ato praticado por autoridade da Administração Tributária. Desde que o direito a ser defendido seja líquido e certo, é cabível o mandado de segurança contra ato desprovido de validade jurídica, praticado por qualquer autoridade da Administração Tributária, de qualquer dos níveis governamentais.

Deste modo, não resta qualquer dúvida sobre a possibilidade da utilização do remédio constitucional para a impugnação de crédito tributário, desde que respeitada a presença de direito líquido e certo.

## 2.5 DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO

Conforme já mencionado anteriormente, não é possível que se impetre o mandado de segurança sem a liquidez e a certeza do direito lesado ou ameaçado por ato de autoridade. Entretanto, no *mandamus*, dentro do contexto tributário, o entendimento do que é direito líquido e certo deverá variar a partir da distinção entre a questão de fato e a questão de direito.

Não há como se afirmar que direito líquido e certo é aquele direito indiscutível, incontestável. Tal tipo de direito sequer existe, visto que a norma jurídica se expressa com palavras, as quais são, na sua grande maioria, plurissignificativas. Pode-se observar a distinção

do direito líquido e certo, apontando a diferença entre a impetração contra questão de direito e aquela contra questão de fato.

Para saber o que é direito líquido e certo, como requisito para o cabimento do mandado de segurança, deve-se partir da distinção entre questão de fato e questão de direito. Na primeira, a divergência gira em torno da existência, ou inexistência, ou modo de ser, de determinado fato, e a solução há de resultar do cuidadoso exame da prova. Na segunda, a divergência reside na interpretação da lei, ou na conformidade da lei com a Constituição, e a solução depende apenas do conhecimento jurídico. Isto posto, pode-se afirmar que um direito é líquido e certo quando o exame da sua assistência não suscita questões de fato, mas apenas questões de direito.

O tributo pode ser indevido, porque sua cobrança está feita em desacordo com a lei, ou porque a lei que o instituiu, ou aumentou, contraria a Constituição. Nestes casos, o mandado de segurança é cabível, posto que as questões a serem deslindadas são apenas questões de direito. Mas o tributo também pode ser indevido, porque a sua hipótese de incidência não se realizou. Os fatos ocorridos, que o Fisco pretende tributar, não configuram o fato tributável. Nesse caso, estará sendo colocada uma questão de fato e, a menos que exista prova pré-constituída capaz de afastar do processo essa questão, não será viável o seu deslinde no mandado de segurança. Portanto, duas são as questões que poderão ser aventadas, o que possibilita a referência a uma questão de fato ou de direito.

Da mesma forma, o direito líquido e certo poderá incidir duas vezes, em duas fases distintas do mandado de segurança. Como já descrito inicialmente, ele aparece como condição da ação, sendo requisito de admissibilidade para a aceitação do *writ*.

O problema surge justamente em definir como vai aparecer o direito líquido e certo no final do mandado de segurança. Explicando, Lúcia Valle Figueiredo diz que (2000, p.17) existem dois momentos processuais diferentes. No primeiro, há a existência do direito líquido e certo no início do mandado de segurança como condição da ação. No segundo, após toda a cognição, é possível a ocorrência de duas hipóteses. Numa primeira, poderá o magistrado decidir pela inexistência daquela plausibilidade que parecera presente no início da ação, o que levaria à extinção sem o julgamento de mérito. Ou ainda, poderá entender o juiz que aquela hipótese descrita na inicial não leva necessariamente àquela conclusão. Neste caso há o julgamento, não podendo o impetrante vir a ser beneficiado pela concessão da ordem. Tal fato ocorre quando os fatos, apresentados inicialmente, e que ao juiz pareciam extremamente plausíveis e, com as provas presentes nos autos, são aferidos como inexistentes.

### 3 O MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 O MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO

O mandado de segurança preventivo resguarda o direito líquido e certo do impetrante antes que a autoridade pratique a ação ou a omissão que o violará.

O Professor Celso Agrícola Barbi (1993, p.91) faz pertinente explanação sobre o mandado de segurança, quando ensina que “a determinação do objeto do mandado de segurança deve partir de um duplo ponto de vista: de um lado, coloca-se o direito ameaçado ou lesado, e do outro, o ato ameaçador ou lesivo”.

Neste aspecto, o *mandamus* preventivo se coloca justamente contra a presença do ato ameaçador ou lesivo por parte da autoridade coatora.

O mandado de segurança preventivo está previsto na Lei 1.533/51, onde consta, em seu art. 1º, a proteção do direito líquido e certo “quando alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade”.

Entretanto, em seu início, houve quem aventasse dúvidas quanto à possibilidade de uma lei ordinária ampliar os limites da Constituição, que, naquele momento, não fazia referência a tal instituto, já que tal interpretação deveria ser restrita. Dentre outros argumentos, alegava-se que, enquanto não houvesse lesão, não caberia o mandado de segurança.

A Associação dos Magistrados Brasileiros, na época, entendia que o que se deveria proteger era a violação do direito líquido e certo, ou seja, o ato concreto de ilegalidade manifesta ou de abuso de poder inequívoco, e não fato potencial. A simples ameaça não poderia ser aparada pelo mandado de segurança, pois, na maioria das vezes, poderia estar amparada apenas na apreciação subjetiva do interessado.

Tal matéria, entretanto, restou totalmente vencida, não exigindo maior espaço neste trabalho. Os textos dos dois dispositivos constitucionais posteriores já trataram da hipótese de cabimento contra ameaça, pois o simples ato de ameaçar já é lesionar direito constitucionalmente garantido.

A Magna Carta de 1988 garante o amplo acesso ao Judiciário em caso de lesão ou ameaça ao direito, previsto no art. 5º, inciso XXXV que impõe, *in verbis*:

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

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

Lúcia Valle Figueiredo, citada por Eduardo Arruda Alvim (1998, p. 34-35), confirma que, mesmo que a norma constitucional não abrigasse a apreciação pelo Poder Judiciário de ameaça a direito, não se poderia dizer que tal proteção inexistisse, “já que, pela própria natureza do mandado de segurança, implícita estaria a possibilidade de sua interposição, quer nas hipóteses de ameaça aos direitos garantidos constitucional ou legalmente, quer na violação destes”.

A impossibilidade da impetração preventiva do mandado de segurança afrontaria o objetivo principal da sua existência, que é o de resguardar direito líquido e certo do impetrante. Seria completamente contraditório ter que aguardar o ato da autoridade coatora, para que só então pudesse o prejudicado ter que recorrer ao Poder Judiciário, quando, através da impetração preventiva, poderia evitar que este ato se realizasse, causando muito menos problemas para o prejudicado e evitando um conflito que, certamente, no futuro precisaria de reparos.

Neste mesmo entendimento, segue Hugo de Brito Machado (2003, p. 227):

Vê-se, pois, que a garantia do mandado de segurança, tal como a do *habeas corpus*, presta-se não apenas para as situações em que alguém sofre, mas também para aquelas situações em que alguém está ameaçado de sofrer lesão a seu direito. De resto, seria injustificável, sob todos os aspectos, restringir o cabimento dessas garantias constitucionais aos casos de lesão consumada aos direitos individuais, quando a maior virtude das mesmas reside, indubitavelmente, na possibilidade de evitar tais lesões.

O mesmo autor traz em sua obra a ementa do acórdão do mandado de segurança nº 77983-SP, do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no qual é relatora a Juíza Annamaria Pimentel, e que confirma essa interpretação.

O mandado de segurança preventivo, junto com as cautelares, é o mais eficaz instrumento de distribuição de justiça, posto que prevenir é melhor que reparar, proteger é melhor que recompor. Nenhuma lesão é completamente reparada ou recomposta. – É ilegal o provimento que extingue Mandado de Segurança preventivo à míngua de ato coator, pois a decisão que poderia ser tomada dirigir-se-ia ao impedimento da efetivação de atos acoimados de ilegítimos, prestes a ocorrer. Caracterizado o *periculum in mora*, porquanto em não satisfazendo a imposição, a postulante se oferece como inadimplente, ficando sujeita às sanções daí decorrentes. Segurança concedida, para o fim de assegurar o regular processamento do *writ* aforado em primeiro grau (MACHADO, 2003, p. 227).

Sendo assim, não é lícito ao aplicador da norma desconhecer que prevenir é muito melhor que reparar, até porque nenhuma lesão é, de fato, realmente recomposta.

### 3.2 O JUSTO RECEIO

A figura preventiva do mandado de segurança requer um justo receio. O próprio art. 1º, da Lei 1.533/51, em sua parte final, faz menção expressa ao termo, sendo ele requisito essencial para a existência do mandado de segurança preventivo.

O justo receio, a que se refere a lei, deve ser entendido como ameaça objetiva e atual, devendo ela existir já no momento da impetração, não sendo suficiente o simples receio do autor. Consiste em um temor justificado, embasado em dados objetivos.

Neste mesmo diapasão, segue José da Silva Pacheco (1990, p.110-111): “O justo receio a que se refere a lei deve ser entendido como ameaça objetiva e atual, isto é, que exista, efetivamente, no momento da impetração, não sendo suficiente que tenha existido ou que o impetrante intimamente a pressinta”.

Costuma-se confundir a expressão ‘justo receio’, utilizada no fim do art. 1º, da Lei 1.533/51, com o sentido da palavra ‘ameaça’. Na realidade, o que deve ser determinado no mandado de segurança preventivo é a ameaça, e não o receio, que é somente o reflexo dela. A ameaça deverá ser justificada de tal modo que dê causa ao justo receio.

Conforme Lúcia Valle Figueiredo (2000, p.81-82), para que o mandado de segurança preventivo seja aceito, deve ficar perfeitamente caracterizado o justo receio, “tem de ser concreto, palpável, aferível pelo juiz, e aferível de plano, com a inicial. Portanto, o justo receio não pode ser mera alegação de que está o jurisdicionado por sofrer constrangimento considerado ilegal”.

Conforme o exposto, o justo receio serve como requisito para a aceitação do *mandamus*, e a sua caracterização é facilmente demonstrada. O justo receio fica demonstrado quando o ato contra o qual o impetrante vem reclamar deverá efetivamente vir a existir, restando comprovado pelos indícios existentes ou pela própria legislação, conforme ocorre principalmente na seara tributária, onde existe a responsabilidade funcional.

### 3.3 O MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Em matéria tributária, a impetração preventiva se justifica quando consumado o fato sobre o qual deve incidir a lei questionada. Ou ainda, basta que tal situação esteja acontecendo, ou seja, que estejam concretizados fatos, dos quais, logicamente, decorra o fato gerador do direito cuja lesão é temida.

Também é muito utilizado como forma de ver declarado o direito à compensação de créditos tributários (tema que será estudado em tópico futuro nesta obra). O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, através de pesquisa realizada nos principais Tribunais nacionais em 2004 (dois mil e quatro), estima que, em noventa por cento dos casos em que o Judiciário é acionado para, através de sentença, declarar um direito à compensação, o instrumento utilizado é o mandado de segurança preventivo.

No que diz respeito à introdução do tema proposto, Hugo de Brito Machado (2003, p.227) apresenta os motivos que justificam o ingresso do remédio constitucional:

Se o impetrante afirma ser a cobrança do tributo ilegal, ou, sendo legal, ser a lei em que se funda tal cobrança violadora da Constituição, não existe razão lógica, nem jurídica, que recomende aguardar-se o início da ação fiscal. Mesmo ainda que se aguarde o lançamento. E muito menos ainda que se aguarde a cobrança do tributo, para que possa o Poder Judiciário manifestar-se sobre a alegada ilegalidade, ou inconstitucionalidade.

Isto ocorre em virtude da atividade administrativa de lançamento ser vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional, conforme o art. 142 do Código Tributário Nacional. Nesse ponto, Hugo de Brito Machado (2004, p.169-170) comenta:

Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.

O próprio STJ já se manifestou nesse sentido:

PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. A lei instituidora de tributo que o contribuinte considere inexigível constitui ameaça suficiente para a impetração de MANDADO de SEGURANÇA PREVENTIVO, na medida em que deve ser obrigatoriamente aplicada pela autoridade fazendária (CTN, artigo 142, parágrafo único) (RESP 105250/CE, 2ª turma, Ministro Relator Francisco Peçanha Martins, DJU 14/02/2000, p. 203).

A impetração preventiva vem justamente evitar que, configurada a situação de fato, o Fisco passe a requerer o pagamento de um tributo que o impetrante entenda ser indevido, por sua cobrança estar sendo feita em desacordo com a lei, ou porque a lei que o instituiu, ou aumentou, contraria a Constituição.

Com muita propriedade, pondera Eduardo Arruda Alvim (1998, p.144) ao afirmar ser imperativo realizar a distinção entre o fato gerador simples, que é um fato isolado, único ou singelo, e o complexo, que é um conjunto de fatos. No que se refere ao último, somente a ocorrência de algum fato, ainda que o fato gerador não se tenha aperfeiçoado, é suficiente para

justificar o justo receio por parte do impetrante, sendo perfeitamente possível a impetração preventiva.

Em se tratando de um fato gerador complexo, como tal entendido aquele que é integrado por um conjunto de fatos que se sucedem, basta que se tenha o mesmo iniciado. Porém, mesmo quando se trate de um fato gerador classificado pela doutrina do Direito Tributário como simples, tem-se de considerar a ocorrência de certos atos preparatórios que configurem, pela sua importância, não se poder mais pensar que se trata de simples cogitação. Como exemplo, pode ser mencionado o imposto de importação, no qual não se há de exigir a entrada da mercadoria no território nacional para ser possível o ingresso do mandado de segurança preventivo. Basta que tenham sido praticados atos que tornam a importação de mercadoria um fato, e não simples cogitação, como a concretização de um contrato com exportador estrangeiro. A prática de tal ato, por si só, pode ser considerada suficiente, visto que o impetrante não mais poderá desistir sem sofrer graves prejuízos.

No Superior Tribunal de Justiça, as duas Turmas têm decidido no mesmo sentido:

Lei Estadual 6.374/89 – Decreto 30.356/89 – Súmula 266/STF. Em matéria tributária, o justo receio do contribuinte reside na atividade de lançamento, imposição de penalidades e cobranças, vinculadas e obrigatórias à consequente legislação de regência, diante de um fato tributável. Daí a viabilidade do Mandado de Segurança preventivo, na alcatifa do direito subjetivo da ação pelo surgimento de situação ensejadora do ato considerado ilegal (RESP 80.578-SP, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJU de 20/05/1996, p. 16.677).

Mandado de Segurança preventivo. Cabimento. Ameaça concreta ao Direito do contribuinte. Tratando-se de pedido de caráter preventivo e não contra lei em tese, havendo justo receio de ameaça concreta, tem cabimento o mandado de segurança (RESP 208.901-PE, STJ, 2ª Turma, Relator Ministro Hélio Mosimann, DJU de 01/07/1999, p. 169).

Todavia, este entendimento por parte dos Tribunais é recente, sendo várias as decisões hodiernas em sentido oposto. Caminha-se, entretanto, no sentido da uniformização das decisões.

Diversos autores citados por Hugo de Brito Machado colocavam diversas restrições à imposição do mandado de segurança preventivo na área tributária. O mestre Castro Nunes, por exemplo, sequer admitia o remédio constitucional em matéria de impostos. Já outros, como Alfredo Buzaid, reproduzindo a doutrina de Caio Tácito, afirmaram não ser suficiente o temor ou justo receio de que a autoridade exorbite de seus poderes, sendo necessário, para que este receio se tornasse justo, que a autoridade tenha manifestado, objetivamente, por meio de atos preparatórios ou de indícios razoáveis, a tendência de praticar atos ou omitir-se a fazê-los, de tal forma que, a consumir-se este propósito, a lesão do direito se tornasse efetiva.

Sérgio Sashione Fadel, mais um dos citados por Hugo de Brito Machado, assevera que a ameaça há de ser fundada, atual e individual, ou seja, lastreada em fatos concretos, e não em simples suspeitas, e o ônus da prova é, no caso, do requerente da medida. Por fim, Celso Ribeiro Bastos também afirma que a ameaça, capaz de ensejar o mandado de segurança preventivo, há de decorrer de indícios objetivos da existência de lesão iminente, na configuração de indícios que torne certa ou, bastante provável, a pendência da prática do ato impugnado. Para o autor, ao se abandonar tal requisito, estar-se-á admitindo a possibilidade da utilização do mandado de segurança contra lei em tese. Editada esta, todo aquele que se considerasse ameaçado da sua futura aplicação poderia comparecer a juízo (MACHADO, 2003, p. 227-228).

O entendimento desses autores citados não pode prosperar, principalmente em razão da responsabilidade funcional já anteriormente mencionada. Em matéria tributária, o Fisco é obrigado, ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária, a realizar o lançamento, o que, por si só, já acarreta prejuízo a direito líquido e certo do impetrante se este entende ser a sua cobrança realizada por lei indevida ou que contrarie a Constituição. O justo receio é demonstrado através de todos os notórios problemas, para que o contribuinte venha a ser ressarcido daquele valor pago ilegalmente caso ingresse com ação ordinária de repetição de indébito. A demora e a dificuldade de restituição, por si mesmas, já caracterizam a ameaça e o justo receio existentes.

Além disso, ter que esperar que o Fisco tome qualquer atitude para só então poder questionar uma lei que o contribuinte julgue ser inconstitucional é sofrer restrição ao princípio constitucional do amplo acesso ao Poder Judiciário, pois o mandado de segurança tem como seu principal objetivo resguardar direito líquido e certo do impetrante.

Não cabe, desta forma, contrariando o que dizem Sérgio Sashione Fadel e Celso Ribeiro Bastos, ter que esperar que se concretize o fato para só então ingressar com o *mandamus* preventivo, pois a ameaça já está caracterizada pelo risco que tem o contribuinte de sofrer uma ação fiscal ou então ter que pagar por um tributo que entenda ser ilegal, para só então discutir a questão de direito.

### 3.4 DA IMPETRAÇÃO CONTRA NORMA DE EFEITO CONCRETO

Quando se tratar de lei no sentido formal e material, pode-se afirmar que, em princípio, ela não pode ser objeto de ação alguma, salvo a exceção de ação direta, prevista na Constituição. Entretanto, existem leis, no sentido formal e material, que contêm dispositivos

que as tornam executáveis e violam direitos sem necessidade de qualquer ato posterior. São chamadas leis auto-executáveis, auto-aplicáveis ou normas de efeito concreto.

Diante de leis auto-aplicáveis, decretos e leis de efeitos concretos, a proibição de impetrar-se mandado de segurança contra lei em tese é atenuada. Tais leis são consideradas verdadeiros atos administrativos travestidos de lei (ALVIM, 1998, p. 146).

O sujeito passivo, ao adotar comportamento que entende ser o correto, mas que se confronta frontalmente com o entendimento da autoridade administrativa, corre o risco de sofrer uma futura ação fiscal ou até mesmo uma ulterior ação penal. Neste caso, deverá ingressar com o *writ* antes de acontecido o fato gerador.

Na hipótese de mandado de segurança contra lei de efeitos concretos, impugna-se, isto sim, o ato administrativo veiculado, que, travestido sob sua roupagem, não se reveste de caráter de generalidade e abstração que caracteriza a norma, sendo, por isso, de efeitos concretos, ou seja, somente para o caso ou casos especificado(s) na lei.

No mandado de segurança impetrado contra lei auto-executável, impugna-se sua aplicação concretamente, o que não impede, porém, que outros, que possam vir a ser atingidos, tenham necessidade de utilizar o remédio constitucional.

Adverte Celso Agrícola Barbi (1993, p.121) que, em qualquer caso, seja lei exclusivamente formal, seja lei de conteúdo material, a decisão não poderá nunca ter alcance de anular, aniquilar a lei, mas sim valerá somente entre as partes daquela ação.

Um exemplo clássico de impetração de mandado de segurança contra lei de efeitos concretos seria o caso de uma lei ou decreto expropriatório que contenha alguma irregularidade. Poderá o lesado, neste caso, alegando a ilegalidade da decretação, impetrar o *writ* visando a impedir a expropriação de seu imóvel.

O STJ por diversas vezes já se manifestou sobre tal matéria. O Ministro Hélio Mosimann, utilizando as palavras do também Ministro Milton Luiz Pereira, ao dar seu voto em um processo, prolatou:

A lei formal pode, em sentido material, ter efeitos concretos, evidenciando ameaça concreta a direito do contribuinte, em criando situação de ameaça. Nessa hipótese, o pedido não tem índole normativa ou declaratória. O justo receio decorre da potencialidade dos efeitos da lei, que não pode ser ignorada ou descumprida pelo agente fiscal que impõe a exação (RESP 208.901/PE, 2ª Turma, Relator Ministro Hélio Mosimann, DJU de 01/07/1999, p. 169).

Portanto, demonstra ser perfeitamente cabível a impetração de mandado de segurança preventivo contra norma de efeito concreto, pois, devido ao seu caráter de autoaplicabilidade, o justo receio do impetrante fica evidente, uma vez que não há outra forma de impedir o ato que aquela lei determinar.

### 3.5 A DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

A compensação de crédito tributário sempre esteve prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional, porém era muito pouco utilizada, em face da inexistência de uma lei ordinária que a regulasse, ou mesmo por absoluto desinteresse da Administração.

Com o advento da Lei nº 8.383/91, que, em seu artigo 66, tratou da compensação de tributos pagos indevidamente, tal artifício passou a despertar grande interesse por parte dos contribuintes, principalmente pela demora para o recebimento destes mesmos valores através da ação ordinária de repetição de indébito.

Determina a Lei 8.383/91, *in verbis*:

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

§ 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º. É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º. A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita, corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º. As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União, e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Não obstante, logo depois do surgimento da lei supracitada, diversas foram as restrições estabelecidas através de norma infralegal pelas autoridades da Administração Tributária. A Lei nº 9.430/96, por exemplo, estabeleceu o procedimento a ser adotado na contabilidade pública para registrar a compensação. Nesta mesma norma, ficou previsto que a autoridade pública deveria autorizar a compensação a requerimento do contribuinte (art. 74). Por falta de interesse e até mesmo por jogo político, diversos processos demoravam até um ano para que o contribuinte pudesse ter autorizado alguns pedidos de compensação. Em diversos casos, foi necessário o ingresso de outro mandado de segurança para que fosse obtida a autorização pretendida. Só com o surgimento da Medida Provisória 66/02, atualmente Lei 10.637/02, ficou determinado que, em se tratando de tributos federais, o contribuinte poderá compensar os valores pagos de maneira indevida, diretamente, sem a necessidade de autorização por parte do Fisco, ao qual somente caberá verificar a veracidade dos documentos e valores apresentados.

Estes obstáculos fizeram com que o sujeito passivo procurasse o Judiciário para ter garantido o seu direito à compensação dos valores pagos indevidamente a título de tributo, pois claramente estava presente o justo receio do contribuinte em não ter homologado o lançamento

que viesse a fazer. A administração poderia até mesmo interpretar a atitude do contribuinte como uma infração, intentando ação fiscal contra ele. Passaria, ainda, a considerá-lo em débito, recusando o fornecimento de certidão negativa.

O tipo de ação escolhida, nestes casos, quase sempre é o mandado de segurança preventivo, por não acarretar despesas para o autor no caso de derrota ao final do processo, bem como por sua celeridade. Como já dito anteriormente, pesquisas revelam que noventa por cento das ações em que se requer a declaração à compensação de crédito tributário são realizadas através do mandado de segurança preventivo. Ocorre que alguns juízes insistiam em denegar a segurança pleiteada, alegando que, para a utilização do mandado de segurança, como forma de requerer a compensação, deveriam existir créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Assim, o titular do crédito estaria, em princípio, obrigado a comprovar essa titularidade, bem como a liquidez e certeza de seu crédito.

Tal tese se mostrou infundada, por esses magistrados confundirem a compensação a que se reporta o artigo 170 do Código Tributário Nacional com aquela prevista no artigo 66 da Lei nº 8.383/91.

Enquanto o Código cuida de compensação de créditos tributários, com crédito de qualquer natureza, desde que líquidos e certos, a compensação autorizada na Lei nº 8.383/91 é apenas de créditos do contribuinte contra a Fazenda Pública, decorrentes do pagamento indevido de tributos federais, com tributos da mesma espécie, relativos a períodos subseqüentes. Cumpre ressaltar, todavia, que já não existe a restrição da compensação à mesma espécie tributária. Hoje é possível a compensação com qualquer tributo administrativo pela Secretaria da Receita Federal.

O objeto de compensação é um futuro crédito tributário, ainda não constituído, e um crédito que o sujeito passivo da relação tributária tem perante a Fazenda Pública, em virtude de um pagamento indevido de um tributo. Não exige a lei que este crédito seja líquido e certo. Nesta última hipótese, a lei faz referência especialmente aos casos de lançamento por homologação, vez que a compensação deve ser praticada diretamente pelo contribuinte, e não pela administração.

Quanto à diferença entre as espécies de compensação, Hugo de Brito Machado (2003, p.256) leciona:

A compensação a que alude o art. 170 do Código Tributário Nacional pressupõe a existência de crédito tributário. Pressupõe, em outras palavras, lançamento já consumado. Já a compensação a que alude o art. 66 da Lei nº 8.383/91, diversamente, pressupõe tributo futuro, cujo lançamento ainda não foi feito, e cujo fato gerador pode

até nem ter ainda ocorrido. Para a compreensão da diferença entre uma situação e outra é de grande importância o lançamento tributário.

E o mesmo autor se manifesta sobre a possibilidade da utilização do mandado de segurança no pedido de compensação, considerando que as controvérsias por eles levantadas não envolvem fatos, mas somente direitos.

Cabível, pois, o mandado de segurança, posto que as questões em disputa, nesses casos, são exclusivamente de direito, não se questiona a expressão quantitativa do tributo. As quantias, em moeda, não ensejam controvérsia alguma. Gira esta em torno, exclusivamente, de saber, por exemplo, se pode o contribuinte fazer a compensação independente de autorização prévia da Administração, ou se determinado tributo pago indevidamente pode ser compensado com determinado outro tributo, por serem de espécies diversas. Enfim, as controvérsias não envolvem fatos (MACHADO, 2003, p. 258).

O Superior Tribunal de Justiça, depois de muita divergência entre suas duas turmas, acabou por encerrar as discussões, através da Súmula 213, que determinou: “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Mesmo estando pacífico o cabimento do *mandamus* para a compensação de crédito tributário, o impetrante deve ter cuidado ao formular o seu pedido. Deve pleitear que lhe seja declarado o direito de levar a termo a compensação do crédito tributário, segundo previsão legal, e não para autorizar a compensação, que deve ser realizada pelo próprio contribuinte. É a formulação inadequada dos pedidos responsável, em grande parte, pelo tratamento incorreto que a questão tem recebido do Poder Judiciário.

Como disserta Hugo de Brito Machado (2003, p.261):

O fundamento do pedido de mandado de segurança deve ser a existência do direito à compensação, o qual resulta: a) da norma albergada pelo artigo 66 da Lei 8.383/91; e b) de haver sido indevido o pagamento de um tributo, cujo valor se pretende compensar. Se, no caso, a citada norma é aplicável, e se ocorreu realmente pagamento indevido, o direito à compensação é indubitável.

E também frisa Alexandre Macedo Tavares (2001, p.183):

Em outros termos, o que deve buscar o contribuinte, quando da impetração desta modalidade de mandado de segurança, é, tão-somente, uma prestação jurisdicional de feito eminentemente declaratório, que estabeleça os limites em que poderá o requerente levar a efeito a compensação legalmente autorizada.

Destarte, o mandado de segurança preventivo é, sim, instituto possível de ser utilizado sempre que o contribuinte entender possuir créditos contra a Fazenda e sentir-se ameaçado para realizá-lo sem manifestação judicial antecipada.

## 4 AS RESTRIÇÕES AO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

### 4.1 DA PROIBIÇÃO DA APLICAÇÃO CONTRA LEI EM TESE

Dentro do sistema jurídico positivo nacional, raras são as hipóteses de controle em abstrato da lei. Para tal fim foram criados institutos próprios, como a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIN), o que diminui o controle dos atos do Poder Legislativo, pois as ADINs só podem ser ingressadas por aqueles determinados na Constituição Federal (art. 103, § 4º). Tal idéia vem justamente defender a divisão dos Poderes, sendo os mesmos harmônicos e independentes entre si.

Em se tratando de mandado de segurança, quando entre a lei e o impetrante existe um ato administrativo, o *mandamus* é ação contra ato administrativo, não oferecendo qualquer dificuldade. As dissidências, contudo, surgem justamente quando inexistente ato de execução entre a lei e o impetrante. Diz-se, então, que se trata de mandado de segurança contra a lei em tese.

Segundo Eduardo Arruda Alvim (1998, p.135-136), a impetração do mandado de segurança, mesmo que de forma preventiva, deve sempre estar amparada em uma situação concreta, de ocorrência perfeitamente aceitável, pois, caso contrário, a impetração poderá ser considerada contra lei em tese, o que deverá acarretar a extinção da ação.

No mesmo sentido, José da Silva Pacheco (1990, p.135) esclarece que “o mandado de segurança não é adequado para repelir o ato meramente normativo, ou seja, norma genérica e abstrata, especialmente porque a aplicabilidade da norma não compete à autoridade que a editou”.

Aduz Alfredo Buzaid (1989, p.243) que “a sentença, em mandado de segurança, resolve caso concreto individual; não tem, pois, efeito normativo”. Assim sendo, não existiria o direito líquido e certo do impetrante, posto que este não estaria sequer configurado ou amparado em uma determinação legal. Ocorreria aqui a falta de interesse processual.

Hugo de Brito Machado (2004, p.449) assim descreve o que seria a impetração contra lei em tese:

Impetração contra lei em tese é a que ataca a norma abstratamente. Norma que não incidiu. Se a norma não incidiu não se pode falar em direito subjetivo do impetrante. E neste caso é incabível não apenas o mandado de segurança, mas a propositura de qualquer ação, posto que, sem a concreção do direito, não pode haver atividade jurisdicional.

A impossibilidade da impetração contra lei em tese é pacífica perante os tribunais, inclusive estando prevista na Súmula 266 do STF: “Não cabe mandado de segurança contra lei em tese”.

O Pleno do STF, tendo como relator o Ministro Carlos Velloso, no Recurso Extraordinário 21.125/DF, já se manifestou também nesse sentido:

Mandado de Segurança. Ato normativo. Decreto, com efeito, normativo: Lei em tese. Súmula 266-STF. Decreto nº 99.300, de 15-06-1990, que dispõe sobre proventos dos servidores postos em disponibilidade. I – Se o decreto consubstancia ato administrativo, assim de efeitos concretos, cabe contra ele mandado de segurança. Todavia, se o decreto tem efeito normativo, genérico, por isso mesmo sem operatividade imediata, necessitando, para a sua individualização, da expedição de ato administrativo, então contra ele não cabe mandado de segurança, já que admiti-lo seria admitir a segurança contra lei em tese, o que é repellido pela doutrina e jurisprudência (Súmula 266). II – Mandado de Segurança não conhecido (RE 21.125/DF, Ministro Carlos Velloso, DJU 14/12/1990, p. 15.109).

Não há que confundir a impetração contra lei em tese com o mandado de segurança preventivo. Trata-se de coisas completamente distintas. A lei deixa de ser em tese no momento em que nasce a possibilidade da sua aplicação.

Hugo de Brito Machado (2004, p.448-449) elucida a diferença entre a aplicação preventiva e a ação contra lei em tese:

Impetração contra lei em tese, porém, não se confunde com impetração preventiva. Se a lei já incidiu, ou se já foram praticados fatos importantes à configuração de sua hipótese de incidência, a impetração já é possível, e tem caráter preventivo, posto que a exigência do tributo ainda não ocorreu. Não há necessidade de comprovar a ameaça de tal exigência porque, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, não é razoável presumir-se que a autoridade vai deixar de praticá-la. Pelo contrário, presume-se que ela vai cumprir a lei e, assim, fazer o lançamento. Daí o justo receio justificador da impetração preventiva.

Ou seja, o ponto principal da diferença para a possibilidade ou não da impetração preventiva está em observar se a norma não incidiu por não estar configurada qualquer situação de fato que caracterize o justo receio, ou se existe uma situação concreta que torne sua incidência iminente, o que certamente afetará um direito em formação, porém ainda não aperfeiçoado.

Para que seja possível a utilização do mandado de segurança preventivo em matéria tributária basta que restem concretizados fatos que logicamente acarretarão um fato imponível, mesmo que a consumação ainda não esteja realizada.

Hugo de Brito Machado (2003, p.232) ensina que uma norma pode ainda não haver incidido, mas, inobstante, existir uma situação concreta que torne iminente sua incidência. Devem-se distinguir as situações nas quais inexiste qualquer fato capaz de formar, ou de iniciar a formação do direito, exemplo de impetração contra lei em tese, daquelas na qual já ocorreu o

suporte fático da norma, ou já aconteceram fatos suficientes para indicar a formação daqueles suportes fáticos.

Logo, o mandado de segurança preventivo poderá ser impetrado desde que exista o justo receio de que a autoridade impetrada venha a praticar ato considerado ilegal, mesmo que o fato imponible ainda não tenha se realizado na sua integralidade.

Este também é o entendimento do STJ:

Processual Civil. Mandado de Segurança Preventivo. Processo Extinto. Receio de Imposição Fiscal Diante de Situação de Fato Ensejadora de Exigência Administrativa Acoimada de Ilegal. Contribuição à Previdência Social. Art. 3º da Lei 7.787/89. 1. Desde logo incidindo os efeitos da lei, esmaece a inflexão da chamada “lei em tese” Súmula nº 266/STF, porque nasce a possibilidade de sua imediata aplicação pela autoridade administrativa, que não pode, no exercício das suas atividades, ignorá-la ou descumpri-la, sob pena de responsabilidade funcional. 2. Em matéria tributária, o justo receio do contribuinte reside na atividade de lançamento, imposição de penalidades e cobrança, vinculada e obrigatória à conseqüente legislação de regência, diante de um fato tributável. Daí a viabilidade do Mandado de Segurança preventivo, na alcatifa de direito subjetivo de ação pelo surgimento de situação ensejadora do ato considerado ilegal. 3. Recurso provido (RESP 124.748/PE, Segunda Turma, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJU de 12/11/2001, p. 127).

#### 4.2 DA NECESSIDADE DA JUNTADA DE PROVA DO PAGAMENTO DO TRIBUTO

Alguns magistrados pátrios, principalmente os de primeira instância, insistem que o mandado de segurança preventivo deva ser instruído com a prova da parte impetrante de ser contribuinte do tributo impugnado, principalmente nos pedidos referentes à compensação dos tributos pagos ilegalmente, onde o escopo do contribuinte é compensar, com futuros débitos, os créditos possuidores junto ao Fisco pelo pagamento ilegal de alguma exação.

Alega, para tanto, ser inadmissível o ingresso deste tipo de ação somente com o instrumento procuratório, o que caracterizaria impetração contra lei em tese. Ou ainda, que não existiria interesse processual, pois o impetrante não comprovaria ser o sujeito passivo daquela relação tributária.

Em ambas as questões, existem equívocos evidentes. Primeiramente, cumpre saber se os fatos afirmados pelo impetrante e, na maioria das vezes, aceitos pela autoridade impetrada, carecem de prova.

Ao questionar a constitucionalidade de uma lei ou a forma de cobrança de um tributo, imagina-se que o impetrante recolhe tal tributo, pois, caso contrário, se não obtivesse ganho nenhum ao final do processo, dificilmente ingressaria com a ação.

Mas, mesmo que assim não se entenda, o autor do mandado de segurança preventivo que questiona um tributo geralmente faz menção, explícita ou implicitamente, da

existência de fatos que o colocam como contribuinte daquela exação. E a autoridade impetrada poderá ou admitir estes fatos, limitando-se a questionar o direito, sustentando a constitucionalidade da lei reguladora da espécie, ou alegar a falta de interesse processual por parte do impetrante.

Segundo o Código de Processo Civil brasileiro, independem de prova os fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária. E também os fatos admitidos no processo como incontroversos. Prevê o artigo 334, *in verbis*:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:  
I – notórios;  
II – afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;  
III – admitidos, no processo, como incontroversos;  
IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Os fatos considerados como admitidos pela autoridade impetrada são incontroversos, de interesse comum, do autor e do réu, para que a demanda possa ser julgada. Eles não favorecem a nenhuma das partes.

Hugo de Brito Machado (2003, p.230), com base em Francesco Carnelutti, esclarece tal controvérsia:

No dizer de Carnelutti, a afirmação de um fato por parte de um litigante pode corresponder à afirmação do mesmo fato por parte de outro. Isto sucede sempre que também este outro ponha aquele fato como pressuposto de seu pedido ao juiz. Se peço ao juiz que condene Tício à restituição da soma mutuada, e Tício, por sua vez, pede ao Juiz que indefira meu pedido por não se haver celebrado contrato algum de mútuo entre nós, existe somente a afirmação (da existência) do contrato, feita por mim; se Tício, em vez disto, pede ao juiz que indefira meu pedido por já haver restituído a soma mutuada, então existe afirmação bilateral quanto à celebração do contrato de mútuo e quanto à entrega da soma em dinheiro ao mutuário, posto que também Tício coloca estes fatos como pressupostos de seu pedido. A afirmação de um fato já afirmado pela parte contrária chama-se admissão, que pode ser definida como colocação como pressuposto do pedido de um fato já pressuposto do pedido do adversário.

A autoridade impetrada poderá facilmente obter informações das relações tributárias do impetrante e assim saber se este é ou não contribuinte do tributo questionado. Se nada alega na sua contestação, é porque concorda com os fatos apresentados na exordial.

O próprio contribuinte, diversas vezes, tem dificuldade em obter os documentos necessários que comprovem o efetivo recolhimento de determinado produto. Um caso específico é o dos postos de gasolina. O recolhimento dos tributos referentes a toda a cadeia comercial é realizado pelas próprias distribuidoras, através do regime de substituição tributária e, normalmente, é feito em um único DARF, genérico, utilizado para todos os revendedores, o que os impede de identificar o quanto foi pago e se foi pago por um revendedor específico, sem que isso cause grandes transtornos.

Apesar de dizer anteriormente que diversos Tribunais ainda exigem comprovação do recolhimento de um determinado tributo para a aceitação do mandado de segurança preventivo, resta mencionar que aqueles são minorias.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região pacificou o entendimento aqui defendido:

PROCESSO CIVIL. COMPENSAÇÃO. PIS. MÉRITO NÃO APRECIADO.

1. Sendo a matéria objeto dos autos eminentemente de direito, desnecessária a prova pré-constituída da exação a ser compensada.
2. O Juiz *a quo* não apreciou o mérito. Dessa forma, os autos deverão ser baixados à Vara de origem para o prosseguimento do feito.
3. Apelo provido (MAS 1999.38.01.004405-7/MG, 4ª Turma, Juiz Relator Juiz Hilton Queiroz, DJ 23/03/2001, p. 128).

De todo modo, para evitar decisões formalistas e geralmente gravosas para o impetrante, é bom que ele faça, sempre que possível, comprovação de ser contribuinte do tributo em questionamento.

#### 4.3 DO PRAZO DE DECADÊNCIA

O direito de impetrar mandado de segurança decai passados 120 (cento e vinte dias) da ciência do ato impugnado pelo interessado. Este prazo, que é de decadência, tem início na data da ciência do ato de lançamento do tributo que se considera indevido.

Tratando-se de mandado de segurança preventivo em matéria tributária, tal prazo não poderá ser assim contado, conforme expõe Eduardo Arruda Alvim (1998, p.124): “A questão da contagem de prazo de cento e vinte dias tem particular importância no caso da relação jurídica continuativa e impetração preventiva, especialmente em se tratando de matéria tributária”.

O mandado de segurança preventivo impugna uma ameaça, ou seja, não existe ato impugnado. A finalidade dele é justamente prevenir, ou evitar, a prática do ato lesivo. Assim, se não ocorreu tal ato, não se pode cogitar de decadência.

Pontes de Miranda, citado por Eduardo Arruda Alvim (1998, p.126), referindo-se ao prazo no mandado de segurança preventivo, afirma que:

Não houve ainda, a ofensa ao direito certo e líquido, não pode ser iniciada a contagem do prazo preclusivo. O justo receio de vir a dar a ofensa legítima a impetração do mandado de segurança, não corre, porém, o prazo, que só se inicia com a prática do ato impugnado.

No máximo, pode-se entender, como termo inicial para a contagem do prazo de decadência do *mandamus* preventivo, a data da ciência da existência do motivo para o justo receio. Tal forma de contagem, porém, restaria extremamente prejudicada.

Primeiramente, porque se tornaria totalmente subjetivo determinar, com exatidão, a data em que o contribuinte começou a se sentir ameaçado. Depois, porque permaneceria o prazo para o ingresso com o mandado de segurança repressivo no caso de restar a lesão consumada.

#### 4.4 A DESNECESSIDADE DA INDICAÇÃO DO *QUANTUM* A COMPENSAR

Não está estampada em nenhuma norma a necessidade de prévia indicação do valor do crédito tributário a ser compensado. O artigo 66, da Lei 8.383/91, já apresentado anteriormente neste trabalho, não exige prévio requerimento administrativo e nem a liquidez absoluta do crédito que é apurado pelo próprio contribuinte, justamente porque tal crédito goza de presunção de liquidez para fins de pagamento.

Mesmo que a legislação não expresse, em momento nenhum, a necessidade da indicação do *quantum* a ser compensado, ainda há aqueles que insistem em determinar este fator como fundamental para a efetiva compensação do crédito.

Alexandre Macedo Tavares (2001, p.77) a este respeito pontifica:

Sem razão, porém, os que se filiam a essa corrente minoritária, vez que se mostra perfeitamente compreensível que o direito subjetivo à compensação autorizada pelo art. 66 da Lei 8.383/91 não implica, necessariamente, que o crédito a ser compensado pelo contribuinte seja previamente considerado líquido e certo pela autoridade administrativa.

A compensação deve ser realizada pelo próprio contribuinte, de forma unilateral. À administração cabe a homologação ou não do lançamento feito pelo contribuinte.

Sendo assim, ao deferir a compensação não estará o Judiciário extinguindo crédito tributário algum, apenas estará dizendo do direito do contribuinte fazer a compensação pretendida sob condição resolutória de ulterior homologação, pelo fisco, respeitados os prazos decadenciais do art. 150, § 4º, do CTN. Nesse passo, o *mandamus* assume conotação de ação declaratória para a compensação, o que é plenamente aceito pela doutrina e jurisprudência pátrias.

A Medida Provisória 66/2002, que acabou por se tornar a Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, previu em seu artigo 49:

Art. 49. O art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

§ 1 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.

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

Esta norma veio a acabar com diversas celeumas na Justiça brasileira, sendo que claro ficou que, a partir da sua vigência, a compensação far-se-ia unilateralmente, sem mais ter que aguardar autorização do Fisco, sendo que este poderá posteriormente contestar os valores apresentados.

Não obstante, a Fazenda Pública poderá, através de um processo administrativo ou judicial, provar a ilegalidade do procedimento de autocompensação feita pelo contribuinte. Neste caso, poderá autuá-lo pelo não recolhimento dos tributos unilateralmente declarado extintos, oriundos da compensação descabida.

Não obstante, para que não corra o risco dessa autuação futura, o contribuinte deverá, antes, ingressar com o mandado de segurança preventivo, buscando sempre a proteção do Poder Judiciário. Como já afirmado, tal remédio constitucional vem justamente evitar que o impetrante seja penalizado por discutir a legalidade de um tributo que entenda estar em desconformidade com a lei.

Deste modo, no que tange aos tributos lançados de ofício ou por declaração, vale consignar as lições de Saraiva Filho, citado por Alexandre Macedo Tavares (2001, p.82):

Em relação a créditos e indébitos tributários advindos de lançamentos de ofício ou por declaração, continua sendo necessário que o contribuinte obtenha o prévio reconhecimento do seu crédito por decisão administrativa preclusa ou por decisão judicial transitada em julgado, para que só depois faça a compensação.

Portanto, se inexistente a obrigação de apresentar prévia indicação do *quantum* a compensar na autocompensação, já que, em nenhum momento, a lei faz qualquer exigência neste sentido, muito menos deve ser cobrada no mandado de segurança preventivo, que busca, tão-somente, o direito de declaração à compensação.

Esclarece Alexandre Macedo Tavares (2001, p.82) que não será a falta de liquidez do crédito motivo para denegação do procedimento compensatório:

[...] quando a norma jurídica de incidência for declarada perfeitamente válida perante o sistema constitucional tributário, a compensação efetuada não há de ser considerada ilegítima por faltar-lhe o elemento da liquidez do crédito compensável, ao revés, será ela ilegítima face à inexistência do próprio crédito a ensejar o nascimento do direito subjetivo do contribuinte à autocompensação. Assim, quando for devida a obrigação tributária que o contribuinte reputava ilegítima e que o levou a se valer do procedimento compensatório, o problema decorrerá de ter sido devido o tributo – e,

portanto, inexistente o próprio crédito, e não ser ilíquido o pretense crédito que se reputava compensável.

É, pois, totalmente desnecessária a demonstração da liquidez do crédito na exordial, devendo o mandado de segurança preventivo ser apreciado e julgado pelo magistrado.

#### 4.5 A SÚMULA 212 E A IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO ATRAVÉS DE LIMINAR

Como já dito anteriormente, para que seja deferida a liminar em mandado de segurança, a lei exige a presença de dois requisitos: a relevância dos fundamentos e a possibilidade de ineficácia da sentença que, afinal, venha a conceder a segurança.

Muita discussão existiu quanto à possibilidade da compensação de créditos através de decisões liminares em mandado de segurança, principalmente sendo ele preventivo. Por anos, foram várias as decisões dos tribunais em ambos os sentidos.

Por fim, o Superior Tribunal de Justiça uniformizou seu entendimento, criando a Súmula 212, a qual prevê que “a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar ou antecipatória”.

Mesmo estando tal tese encerrada, diversas dúvidas ainda permaneceram, as quais aumentaram ainda mais quando foi criada a Súmula 213, que declarou ser o mandado de segurança a ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Na doutrina, ainda permanece a discussão se há contradição entre as Súmulas 212 e 213 do STJ. A maior parte dos doutrinadores entende que há, sim, falta de sintonia entre estas duas súmulas. Alegam, para tanto, que enquanto uma diz ser possível o uso do instituto, a outra retira parte fundamental dessa, atingindo a essência do mandado de segurança, que é a liminar.

Nesse mesmo diapasão, assevera Alexandre Macedo Tavares (2001, p.185-186):

Levadas às últimas conseqüências as específicas orientações veiculadas por cada verbete, de fácil constatação é a absoluta falta de sintonia entre um e outro comando sumular, à medida que encerram uma manifesta contradição de direito material, pois, em relação a uma mesma temática, tanto descarta a concessão de liminares, relativamente à compensação de créditos tributários, quanto faz discurso eloqüente acerca da adequação do uso do mandado de segurança para obter a declaração do direito à compensação do indébito tributário [...] proclamar a ação constitucional do mandado de segurança como um meio processual hábil à declaração da compensabilidade de um indébito tributário, porém, inviabilizar a concessão da liminar para tais fins, é o mesmo que suprimir parte substancial da dignidade constitucional desse remédio jurídico.

Outra corrente entende que não existe contradição entre as Súmulas 212 e 213 do STJ. Conforme aponta Hugo de Brito Machado (2003, p.258), “é possível que determinada matéria possa ser apreciada em mandado de segurança, mas, mesmo assim, não seja cabível medida liminar à míngua de um ou dos dois de seus requisitos legais”.

A restrição albergada pela Súmula 212 há de ser entendida no sentido de que, em matéria de compensação de créditos tributários, não deve o juiz considerar presentes os requisitos para o deferimento de medida liminar.

Hugo de Brito Machado (2003, p.258-259), usando as palavras de Martins, não vislumbra qualquer contradição entre as referidas súmulas:

[...] só a sentença pode declarar a existência da relação jurídica que autoriza a compensação ou a procedência do exercício desse direito. A medida cautelar não pode fazê-lo autorizando a compensação. [...] O juiz, no exercício de seu poder cautelar, que tem fundamento constitucional no art. 5º, inciso XXXV, pode determinar à autoridade fiscal que se abstenha de impor medidas coercitivas ou de exigir o débito tributário ao qual o autor pretenda opor seu crédito, até a sentença de mérito, assegurando a utilidade do processo principal.

Ou seja, entendeu o Superior Tribunal de Justiça que, no âmbito tributário, na matéria referente à compensação de créditos, não estão presentes os requisitos para a concessão da liminar, sendo que aquela só poderá ser declarada ao final do processo. Não existe qualquer contradição entre as súmulas, pois elas se referem a pontos diferentes, sendo que a não concessão da liminar não interfere na decisão final da ação.

Apesar de não colidir com a Súmula 213, a Súmula 212 possui outro grave problema: ela generaliza uma norma, estabelecendo a impossibilidade da liminar para a compensação de créditos tributários para todos os casos.

Somente em face do caso concreto poderá o juiz averiguar se estão presentes, ou não, os requisitos para o deferimento da medida liminar. Sempre deverá considerar a relevância dos fundamentos e a possibilidade de ineficácia da sentença, para que não saia o contribuinte prejudicado no fim do processo. São os magistrados que poderão determinar o cabimento ou o descabimento da liminar.

Destarte, apesar de não colidir com a Súmula 213, a Súmula 212 possui uma inconsistência flagrante, que é a de estabelecer uma só regra para todos os casos. Os impetrantes, mesmo que configurados claramente os requisitos necessários na exordial, não terão aceitado seu pedido de medida liminar.

## 5 CONCLUSÃO

Após todas as análises apresentadas no presente estudo, foram discutidas, como foco principal do mesmo, as restrições impostas ao mandado de segurança preventivo nas questões de âmbito tributário. Os entendimentos a respeito ainda são controvertidos.

A doutrina é bastante variada no que se refere a cada aspecto. Da mesma forma, os julgadores ainda possuem diferentes opiniões quanto a cada uma das restrições colocadas, sendo prova disso o volumoso número de decisões contraditórias dentro dos órgãos julgadores pátrios.

Por ser este trabalho uma discussão sobre várias formas diferentes de restrição, serão detalhadas conclusões sobre cada uma delas, especificadamente.

Quanto à diferença entre o mandado de segurança preventivo e o impetrado contra lei em tese, esta dependerá da existência ou não do justo receio. É ele que será o ponto diferencial da questão. Se a lei já incidiu, ou se já foram praticados fatos importantes à configuração de sua hipótese de incidência, a impetração já é possível, pois já está presente o justo receio justificador da impetração normativa.

Da mesma forma, na declaração ao direito de compensação de um crédito tributário, o justo receio do contribuinte está em evitar uma possível ulterior ação fiscal.

Já no tópico em que foi explorada a necessidade de juntada de prova da contribuição ao tributo, conclui-se que não existe esta suposta necessidade, principalmente porque a autoridade impetrada geralmente admite os fatos alegados pelo contribuinte, limitando-se a questionar o direito em celeuma. O artigo 334, do CPC atual, afirma que independem de prova os fatos admitidos por uma parte e confessados pela parte contrária. Não obstante, o impetrante, em alguns casos, não tem como fazer prova de sua qualidade de pagador do tributo em questionamento, mas o fisco poderá facilmente obter tal informação.

O prazo de decadência do mandado de segurança é de cento e vinte e dias, contados a partir da ciência do ato impugnado. Porém, no mandado de segurança preventivo não existe espaço para a decadência. Este remédio constitucional impugna uma ameaça, e não um ato em si. A finalidade maior é justamente prevenir, evitar a prática do ato lesivo. Assim, se não ocorreu tal ato, não se pode cogitar da decadência.

Como foi explanado no trabalho, não é a prévia indicação do *quantum* a compensar requisito para o ingresso do mandado de segurança preventivo. Exigir que seja apresentado o valor exato do crédito que pretende ser compensado, junto com o ingresso do remédio

constitucional, é contrariar o artigo 66 da Lei 8.383/91, que, em momento algum, exige prévio requerimento administrativo e nem a liquidez absoluta do crédito que é apurado pelo próprio contribuinte.

Por derradeiro, foi analisada a Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça, a qual demonstrou não colidir com a Súmula 213 do mesmo Tribunal, mas que, entretanto, possui uma inconsistência flagrante, ou seja, a de generalizar uma norma, estabelecendo a impossibilidade de liminar para todos os pedidos de compensação. Somente em face do caso concreto, poderá o juiz averiguar se estão presentes, ou não, os requisitos para o deferimento da medida liminar.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ACKEL FILHO, Diomar. **Writs constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.
- ALVIM, Eduardo Arruda. **Mandado de segurança no direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo:Malheiros, 1998.
- ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Mandado de segurança**. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BARBI, Celso Agrícola. **Do mandado de segurança**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BUZAID, Alfredo. **Do mandado de segurança**. São Paulo: Saraiva, 1989.
- CAMPOS, Dejalma de. **Direito processual tributário**. São Paulo: Atlas, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CURTY, Marlene Gonçalves; CRUZ, Anamaria da Costa; MENDES, Maria Tereza Reis. **Apresentação de trabalhos acadêmicos, dissertações e teses: (NBR 14724/2002)**. Maringá: Dental Press, 2002.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Mandado de segurança**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12. ed São Paulo: Atlas, 2004.

MACIEL, Adhemar Ferreira. Mandado de segurança: direito líquido e certo. **Revista do Processo**, n.92,p.15-32,São Paulo:Revista dos Tribunais,1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Mandado de segurança**: ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas corpus, ação direta de inconstitucionalidade, ação declaratória de constitucionalidade, argüição de descumprimento de preceito fundamental, o controle incidental de normas no direito brasileiro. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante**. 8.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NISHIYAMA, Adolfo Mamoru. **Remédios constitucionais**. 1.ed. São Paulo: Manole, 2004.

NUNES, Castro. **Do mandado de segurança**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

PACHECO, José da Silva. **O mandado de segurança e outras ações constitucionais típicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SCHMIDT JÚNIOR, Roberto Eurico. **Mandado de segurança**: legislação, jurisprudência e prática. Curitiba: Juruá, 1995.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 21. ed. rev. ampl. São Paulo: Cortez, 2000.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Compensação do indébito tributário**. Curitiba: Juruá, 2001.