**MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**Mandado de Segurança: características e processamento**

Chamado de remédio constitucional maior, o Mandado de Segurança é ação que visa a garantia de direitos de indivíduos contra as violações empreendidas por autoridades públicas. O Mandado de Segurança se situa constitucionalmente no art. 5º, junto às demais ações previstas para preservação de direitos fundamentais, em seus incisos LXIX (Mandado de Segurança Individual) e LXX (Mandado de Segurança Coletivo). O Mandado de Segurança é tido como o principal remédio constitucional no tocante à matéria tributária, já que por suas celeridade e preventidade, torna-se instrumento certeiro do cidadão-contribuinte contra os possíveis abusos de poder e violações de garantias pelo Estado no exercício da função fiscal.

O texto constitucional assim dispõe: Art. 5º, *“LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;”*.

Notam-se, no texto legal, várias características que definem o Mandado de Segurança:

1. a proteção de direito *líquido* e *certo* pelo instituto processual, ou seja, proteção de direitos subjetivos cuja prova constitutiva seja prévia à instauração do Mandado, ou que prescinda de comprovação (fato notório), e que seja de pronto reconhecível pelo juiz – independentemente da complexidade jurídica da questão apresentada, uma vez que o Mandado não comporta a instrução probatória;
2. o MS possui caráter residual frente a outros remédios, i. é, o Mandado de Segurança protege inúmeros direitos contra as violações do Estado, desde que tais demandas não se enquadrem no objeto já designado de outras ações constitucionais, como o direito de locomoção protegido pelo *Habeas Corpus* e o direito à informação resguardado pelo *Habeas Data*;
3. a proteção do mandado de segurança não se restringe aos agentes exclusivamente estatais, mas inclui aqueles que atuam em nome do Estado ou no exercício de suas funções, tais quais os prepostos de empresas concessionárias de serviços públicos, por exemplo.

De acordo com a teoria de classificação das normas constitucionais de José Afonso da Silva, o Mandado de Segurança (art. 5º, LXIX e LXX) pode ser considerado como norma de *eficácia absoluta plena*, pelas seguintes razões: **A)** não se remete à necessidade de elaboração de lei ordinária ou complementar; **B)** não contém elementos substanciais de vagueza ou de incerteza, i. é, não inclui em seu corpo termos atécnicos, imprecisos, equivocados ou de natureza ético-moral, cuja presença requereria elaboração de norma infraconstitucional integrativa; **C)** em face do *caput* do art. 5º, o Mandado de Segurança tem aplicabilidade imediata e é norma de garantia individual – o que torna sua estrutura insuscetível de alteração textual que a modifique de forma a reduzi-la. É importante destacar que a classificação acima feita detém como principal conseqüência a imposição ao legislador de limitações na tarefa de disciplinar o Mandado de Segurança, já que sua proteção constitucional exige que a legislação infraconstitucional não se preste à diminuição, deformação ou ao esvaziamento do instituto.

O Mandado de Segurança e seu rito procedimental estão disciplinados na Lei nº 12.016/09, que veio substituir a Lei nº 1.533/51, no plano infraconstitucional. Conforme as disposições desta lei, o MS pode ser proposto por pessoas físicas e jurídicas, e detém natureza jurídica de garantia constitucional, contra abusos de poder e ilegalidades na atuação do Estados e seus agentes, ou aqueles que exerçam atividade de natureza pública por regime de concessão, permissão ou autorização – como já ressaltado.

 O parágrafo primeiro do art. 1º da Lei 12.016/09 traz algumas considerações sobre a autoridade coatora, sendo sua redação: *“Equiparam-se às autoridades, para os efeitos desta Lei, os representantes ou órgãos de partidos políticos e os administradores de entidades autárquicas, bem como os dirigentes de pessoas jurídicas ou as pessoas naturais no exercício de atribuições do poder público, somente no que disser respeito a essas atribuições.”* O texto apenas agrega mais interpretações ao dispositivo constitucional, reafirmando a inserção dos agentes de Pessoas Jurídicas da Administração Indireta no rol de autoridades contra quem é proponível o Mandado de Segurança.

Deve-se dizer que não é possível a propositura de MS contra autoridade que expede norma geral e abstrata, apenas contra a autoridade que diretamente realizou o ato que lesou o direito do cidadão-contribuinte. Desta forma, é cabível Mandado de Segurança contra o agente que fez lançamento de tributo ilegal, mas não contra o Secretário de Estado que expediu resolução genérica e abstrata.

No que tange às autoridades coatoras, há muita incorreção na apresentação do agente coator no pólo passivo de Mandados de Segurança. Para se evitar a extinção do Mandado e tentar suprir as necessidades prementes das ações mandamentais, a doutrina e a jurisprudência desenvolveram e têm acatado a “Teoria da Encampação”, que flexibiliza a condição da ação (legitimidade das partes), em nome da celeridade e da economia processuais. A teoria se destina a ‘superar’ a ilegitimidade passiva a fim de preservar a ação; para que haja a sua aplicação, contudo, é necessário que: a autoridade erradamente mencionada seja hierarquicamente superior àquela devida; que a autoridade tenha respondido processualmente, apresentando informações para a lide – não bastando a contestação de ilegitimidade passiva; e, por fim, que o erro quanto à autoridade não gere vício de competência do juízo – por se tratar de nulidade absoluta.

A impetração do Mandado de Segurança pode se revestir de natureza repressiva ou preventiva.

Quanto à proteção preventiva, o art. 1º da Lei 12.016/09 (Lei do MS) faz referência à ameaça de lesão a direito, ou justo receio de lesão – posicionando a possibilidade do Mandado Preventivo, e esta modalidade pode ser interpretada à luz do inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, inciso que consagra a inafastabilidade da Jurisdição, que lê *“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”*.

 Quanto à proteção repressiva, esta se dá em face de ato lesivo já praticado, e objetiva que seus efeitos não atinjam definitivamente a esfera jurídica do particular. Comumente, os Mandados de Segurança em matéria tributária se dirigem contra atos de lançamento de tributos, atos de aplicação de penalidades e atos fiscalizatórios. O Mandado de Segurança repressivo dispõe de um prazo decadencial de 120 dias para sua propositura – o STJ tem decidido a inaplicação do prazo decadencial em caso de MS preventivo, e em casos de relação jurídica sucessiva (REsp nº 1.108.515/RS, EREsp nº 467.653/MG, REsp nº 434.838/MG).

O art. 5º da Lei 12.016/09 dispõe que há três hipóteses de impossibilidade de propositura de MS: i – contra ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independente de caução; ii – contra decisão judicial da qual caiba recurso com efeito suspensivo; e iii – contra decisão judicial transitada em julgado. São vedações importantes por manifestarem a incorporação, pela lei, de posições doutrinárias e jurisprudenciais já consolidadas – i. é, o inciso ii foi progressivamente pacificado pela jurisprudência no entendimento de que o Mandado de Segurança não é sucedâneo recursal (Súmula 267, STF); da mesma forma, o inciso iii reflete a leitura da Súmula 268, STF, e consolida a segurança jurídica da coisa julgada. Por fim, o inciso i reflete o entendimento de que a possibilidade do efeito suspensivo exclui a necessidade do Mandado de Segurança, uma vez que a suspensão dos efeitos da decisão ou do ato impede que este lesione o contribuinte.

 O Mandado de Segurança acata o pedido de concessão liminar, desde que presentes os requisitos de *relevância do fundamento* e *risco de ineficácia do provimento final*. O pedido liminar é de caráter antecipatório, na medida em que a totalidade do objeto do Mandado de Segurança, ou sua demanda mais substantiva, é requerida liminarmente – a título de exemplo, o pedido de concessão da suspensão da eficácia de ato ilegal ou abusivo do Poder Público. Como o Mandado de Segurança não comporta em seu bojo a dilação probatória, ou seja, trata-se de procedimento de provas pré-constituídas, apenas devendo o magistrado ponderar sobre as informações apresentadas na inicial e na resposta da autoridade coatora, o pedido liminar em MS se preocupa com o risco de tornar inútil o objeto do processo, pelos efeitos do ato lesivo ou a concretização da lesão em casos preventivos, demonstrando o autor a urgência de se conceder a tutela antecipada, e sendo o juiz responsável pela análise da verossimilhança dos fatos e da existência fática do direito alegado pelo autor.

A Lei 12.016/09, em seu art. 7º, inciso III, prevê a faculdade ao magistrado de exigência de caução do autor, em caso de apreciação de pedidos liminares. A previsão de exigência de contracautelas por parte da Jurisdição não está de acordo com o regime constitucional do Mandado de Segurança e aparenta ser uma condição limitadora do remédio, ou seja, sendo o MS importante instrumento de tutela de direitos, não é dado à legislação infraconstitucional condicionar a apreciação de suas demandas cautelares, sob pena de se estar restringindo a abrangência e potência da ação mandamental. Esta exigência facultada à decisão do magistrado guarda implicações diretas em matéria tributária, que serão discutidas abaixo. Apesar desta previsão legal, o CPC/15 traz disposições distintas que podem “liberar” os magistrados do caucionamento da liminar: em seu art. 300, § 1º, o texto declara que o magistrado ponderará o interesse em caucionar a decisão da liminar, tendo em vista a hipossuficiência do autor.

Está previsto na Lei do Mandado de Segurança, o instituto da suspensão das decisões em mandado de segurança, liminares e definitivas, se apresentaram possibilidade de grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas – conceitos não delimitados e amplos; o texto legal:

*“Art. 15.  Quando, a requerimento de pessoa jurídica de direito público interessada ou do Ministério Público e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas, o presidente do tribunal ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso suspender, em decisão fundamentada, a execução da liminar e da sentença, dessa decisão caberá agravo, sem efeito suspensivo, no prazo de 5 (cinco) dias, que será levado a julgamento na sessão seguinte à sua interposição.”*

Contra a sentença concessiva ou denegatória de Mandado de Segurança é cabível a interposição de apelação, nos moldes do art. 14, da Lei 12.016/09; o mesmo dispositivo indica que há duplo grau de jurisdição obrigatório nos casos de decisões concessivas, ou seja, o Mandado de Segurança é obrigatoriamente enviado à decisão recursal em casos de concessão. Curiosamente, no regime processual específico do MS, ao contrário do art. 475, CPC/73, não há efeito suspensivo da sentença concessiva, e conseqüentemente, não há suspensão da execução da decisão mandamental.

Finalmente, é importante ressaltar o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal que decidiu, em acórdão de repercussão geral, pela legalidade da possibilidade de desistência do Mandado de Segurança, considerando-a prerrogativa de seu proponente, por ser o mandado ação de garantia, protetora de direitos fundamentais, podendo se dar a desistência a qualquer tempo, sem a anuência da ré coatora, ainda que haja decisão de mérito favorável ao seu proponente. (STF – RE nº 669.367 RG / RJ, Min. Rel. Luiz Fux, j. em 15.03.2012).

**O Mandado de Segurança e sua aplicação em Matéria Tributária:**

**1) A revogação de decisão liminar e a CND (CPD-EM):** Se o autor liminarmente pedir a concessão de CND (Certidão Negativa de Débitos) ou de CPD-EM (Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa), para participar em uma licitação ou ajustar um TAC, por exemplo, e a demanda for acatada pelo juiz, vindo a ser revogada posteriormente na ação mandamental, os negócios celebrados no período de eficácia da decisão com terceiros de boa-fé, devem ser considerados ineficazes ou anuláveis/nulos? A Jurisprudência tem entendido que não. O recente entendimento é pela manutenção da eficácia de negócios/atos jurídicos celebrados na vigência da certidão concedida via decisão liminar, considerando-se que terceiros de boa-fé, alheios à relação processual do MS não devem ser prejudicados.

**2) Contracautela (caução/depósito) e Direito Tributário em Pedido Liminar de Mandado de Segurança:** a exigência vislumbrada pela Lei 12.016/09 de contracautelar o pedido liminar via caução ou depósito se torna *bis in idem* em matéria tributária quando se trata de mandado de segurança que vise a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, isto porque o CTN, em seu art. 151, elenca como causas de suspensão da exigibilidade: “II- o depósito integral; (...) IV- a concessão de medida liminar em mandado de segurança; ...”. Assim, a exigência de contracautela se iguala ao pedido liminar processual e materialmente em direito tributário. A concessão de pedido liminar suspende a exigibilidade do tributo, não há necessidade de se contracautelar via depósito, e sua denegação mantém o tributo exigível, sem que haja necessidade de manter depositado o montante, já que este não sofre ameaça e se avoluma ao correr do tempo. Requerer a contracautela seria regressar à doutrina de ‘pague e peça’ (*solve et repete)*, desprovida de sentido no atual sistema de tutelas constitucionais. Tendo-se em vista o novo CPC/15, como acima foi dito, a hipossuficiência pode ser considerada elemento de exclusão da exigência de contracautela. Na relação tributária, em ação mandamental, sempre haverá hipossuficiência econômica entre o Estado e o contribuinte, e muitas vezes, entre o contribuinte e o próprio objeto da ação: tributo com efeito confiscatório, valor abusivo e irreal, erro de fiscalização que gera obrigação demasiadamente onerosa ao contribuinte, etc.

**3) O Mandado de Segurança e a Compensação Tributária:** Considerando-se a compensação tributária, no Mandado de Segurança, há que se ter em mente alguns enunciados legais e jurisprudenciais, são eles:

I) A Súmula 212 do STJ, que diz: *“A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.(\*) (\*) A Primeira Seção, na sessão ordinária de 11 de maio de 2005, deliberou pela ALTERAÇÃO do enunciado da Súmula n. 212. REDAÇÃO ANTERIOR (decisão de 23/09/1998, DJ 02/10/1998, PG. 250): A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NÃO PODE SER DEFERIDA POR MEDIDA LIMINAR. (Súmula 212, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/05/2005, DJ 23/05/2005)”*

II) A Súmula 213 do STJ, que diz:*“O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. (Súmula 213, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/1998, DJ 02/10/1998)”*;

III) o Art. 7º, § 2º, da Lei 12.016/09, que diz: “*Art. 7o  (...)§ 2o  Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.”*

IV) o Art. 170-A do CTN, que diz: *“Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”*

E, por fim,

V) o Art. 156, incisos II e X, do CTN, que diz: *“Extinguem o crédito tributário: (...) II- a compensação; (...) X- a decisão judicial passada em julgado”*.

Com base nos enunciados apresentados, extrai-se que o Mandado de Segurança é ação cabível para a declaração de direito à compensação de tributos, já que a identificação do direito à compensação é demonstrada, pelo autor, na inicial, como seu direito líquido e certo – independentemente de instrução probatória, que é ausente em Mandado de Segurança. Seguindo a mesma reflexão de ausência de dilação probatória, o STJ entendeu que não caberia a satisfação liminar de compensação de tributos, isto pelas seguintes razões: não há possibilidade de confirmação da compensação tributária sem que haja probatório possibilitado – a autoridade fazendária teria de fornecer diversas informações que não estão compreendidas no célere procedimento do mandado de segurança; e, conforme suscitado no art. 156, inciso II, a compensação tributária é causa extintiva do crédito tributário, ou seja, a compensação tem o efeito jurídico de extinção. Justamente por ser efeito jurídico, não estaria a compensação suscetível de antecipação, haja vista que a liminar em mandado detém caráter antecipatório. A satisfação do direito requerido em MS para compensar os tributos não pode ser antecipada em seus efeitos.

Há doutrina que afirme ser legal e consoante a ordem jurídica a antecipação da compensação para os efeitos de garantia e segurança do direito a compensar do autor-contribuinte, não tendo a liminar a satisfatividade de ‘extinguir’ o tributo.

 Outra argumentação levantada se refere à necessidade da realização de cálculos e ponderações pela Administração Tributária requeridos pela compensação, e que não passíveis de ser incluídos liminarmente, haja vista o escopo estreito da celeridade e da dilação probatória ausente ou mitigada, sustentando a negação à requisição liminar de compensação de tributos.

Ainda nestas considerações, ressalte-se que o inciso X do art. 156, condiciona a extinção do crédito ao trânsito em julgado da sentença, sendo que a sentença que declara a possibilidade de compensação é a origem da extinção do tributo. O que está em jogo não é a possibilidade ou não de compensação judicial, mas sim as questões relativas à extinção e à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Da mesma maneira, o art. 170-A, do CTN, introduzido pela LC nº 104/01, é didático ao normatizar a aplicação das disposições do próprio artigo 156, CTN, isto é, evitar que duas causas extintivas do crédito tributário simultaneamente ocorram, sem que haja respeito à ordenação de seus efeitos.

**4) Mandado de Segurança Repressivo e Lei em tese:** Em matéria tributária, o MS preventivo objetiva evitar que a autoridade fiscal pratique ato de lançamento, auto de infração ou ato de fiscalização, que se ampare em texto legal entendido como ilegal ou inconstitucional. Há que se ter em mente, contudo, que a prevenção por Mandado de Segurança não se traduz em confronto contra lei em tese, por duas razões muito claras:

(1) a existência de vedação expressa à propositura de Mandado de Segurança contra lei em tese (Súmula 266 – STF), à maneira do controle abstrato de constitucionalidade; o remédio se presta à proteção de direitos fundamentais em situação fática, e não pode ser subvertido em via indireta de controle de constitucionalidade; e

(2) a atividade fiscal em si é vinculada e previsível, já que o exercício da função fiscal é promovido de forma *vinculada* e *obrigatória* pelo poder fazendário, assim, mesmo que não haja ato lesivo, existe o *justo receio* do contribuinte, uma vez que a alteração da legislação obriga a administração fazendária a segui-la, aplicando-a à fiscalização, ao lançamento e à autuação tributários, sob pena de os agentes serem responsabilizados (art. 142, Par. Único, CTN); a ameaça de lesão no Direito Tributário se liga a esse caráter vinculado da Administração Fazendária, que torna seus possíveis atos lesivos previsíveis pelo cidadão-contribuinte.