

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

83

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(AGOSTO - 2002)



Nicolas Vlavianos

é o autor da escultura reproduzida em
destaque na capa desta edição
(fotografada por Francisco Lobello).

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 75.

Complete sua coleção.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

- Emenda Constitucional nº 32/01: a teratológica modalidade de medida provisória com eficácia diferida e o alcance do novel § 2º do art. 62 da magna carta de 1988 - *Alexandre Macedo Tavares* 02192 7
- As medidas provisórias, a EC 32 e o depósito recursal administrativo - *Dalton Luiz Dallazem* 1902193
- Princípio da anterioridade - uma proposta para sua interpretação - *Eduardo Bottallo* 28-02194
- O compromisso de compra e venda e o aspecto temporal da hipótese de incidência do ITBI - *Flávio Melo Monteiro* 36 02195
- A incidência (ou não) do ICMS sobre o serviço de TV a cabo - *Guilherme Cezaroti* 46 02196
- Telecomunicações internacionais: impostos e contribuições sociais - *Hele- no Taveira Tôrres* 56
- Mandado de segurança preventivo e decadência do direito à impetração - *Hugo de Brito Machado* 71 02197
- Os consórcios de empresas e seu trato tributário - *João Luiz Coelho da Rocha* 83
- A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa? *José Roberto Vieira* 88 02198
- Obtenção de certidão e ação cautelar com pedido de caução real - princípios da razoabilidade e da proporcionalidade - *Marcus Vinicius Buschmann* 107 02198
- Transação no direito tributário, discrecionalidade e interesse público - *Onofre Alves Batista Júnior* 116 02201
- Contribuição ao FUST - *Paulo Roberto Coimbra e Saryta de Kássia Oliveira* 126 02200
- A elisão fiscal e a LC nº 104/01 - *Ricardo Lodi Ribeiro* 141 02200
- Comentários acerca dos efeitos da decisão proferida no âmbito do controle abstrato da constitucionalidade das normas tributárias - *Sergio André R. G. da Silva* 150

Parecer

- CD-Rom e Imunidade Tributária - *Ruy Barbosa Nogueira* 168 02203

Opinião Legal

- A imunidade tributária das entidades de assistência social e a exegese do § 4º do art. 150 da CF/88 - *Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues* 171 02204

Mandado de Segurança Preventivo e Decadência do Direito à Impetração

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Parece que os instrumentos processuais destinados à proteção dos direitos contra o arbítrio dos que exercem o Poder Público são os objetos mais comuns de controvérsias, porque muitos, talvez por razões ideológicas, ou por falta de sensibilidade, querem amesquinhar esses instrumentos. Na apreciação de mandados de segurança, talvez o mais importante instrumento processual oferecido ao particular para a defesa de seus direitos contra o arbítrio estatal, muitos exemplos disto podem ser constatados, dentre os quais destacamos para examinar aqui a polêmica que se tem estabelecido em torno do prazo para impetração do mandado de segurança, que está intimamente ligada às questões da impetração preventiva e da impetração do *writ* contra a lei em tese.

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão publicado em 18 de fevereiro deste ano de 2002, relativo a julgamento ocorrido em 5 de junho de 2001, ofereceu-nos importante exemplo dessa tendência de amesquinha do mandado de segurança, que se somou ao exemplo dado pelas instâncias inferiores naquele mesmo caso. Negou provimento a Recurso Especial e assim confirmou decisão de tribunal estadual que deixara de conhecer de mandado de segurança preventivo impetrado por contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. No recurso especial improvido, o recorrente sustentou a inaplicabilidade do art. 18 da Lei do Mandado de Segurança por se tratar de impetração preventiva, e ainda, que se aplicável aquele dispositivo legal ter-se-ia de contar o prazo nele estabelecido a partir da cada parcela mensal do imposto que é objeto de lançamento por homologação.

Apreciando o recurso, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça afirmou que uma vez editada a lei tributária “evidencia-se que será devidamente aplicada, constituindo-se em ameaça real e configurando-se o justo receio de que o fisco efetuará a cobrança do tributo”. E contrariando a jurisprudência torrencial daquela Corte, concluiu que “transcorridos mais de 120 dias da data de vigência da referida lei, não há como negar-se a consumação da decadência do direito à impetração”.¹



Hugo de Brito Machado

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Membro da Academia Internacional de Direito e Economia.

¹ Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 242.737-MG, rel. Ministro Peçanha Martins, DJU 1 de 18.02.2002. A íntegra do Acórdão se encontra publicada na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 79, pp. 191.

Esse julgado nos chama a atenção para a necessidade de exame mais cuidadoso de aspectos do mandado de segurança, tais como: a) a distinção entre a impetração contra a lei em tese e impetração preventiva; b) a distinção entre a lesão e a ameaça de lesão, e a relevância dessa distinção no trato da questão da decadência do direito à impetração do *writ*; c) as relações de trato sucessivo, ou relações jurídicas continuativas e a contagem do prazo extintivo do direito ao *writ*; e, finalmente, d) a distinção entre a lei da qual decorre o *justo receio* de lesão e a *lei de efeitos concretos*.

É dessas questões que nos vamos ocupar aqui, sem qualquer pretensão de fazer doutrina, mas com o desejo sincero de oferecer modestos subsídios àqueles que, ideologicamente inclinados contra o arbítrio do Poder Público, queiram contribuir para evitar o amesquinamento do denominado remédio heróico.

2. Impetração contra a Lei em Tese e Impetração Preventiva

Um dos fundamentos mais freqüentes nas decisões denegatórias de mandado de segurança é, talvez, o do seu não-cabimento contra a lei em tese. E em matéria tributária foi sustentado por Castro Nunes, um dos mais categorizados tratadistas da matéria, que escreveu:

“Contra o imposto apenas criado, antes de individuado o contribuinte pelo lançamento ou por outras provas de expediente administrativo, não me parece cabível o mandado de segurança, porque inadmissível contra a lei em tese.”²

Como ocorre na maioria das controvérsias jurídicas, porém, a divergência reside nos conceitos utilizados no enunciado da tese, e não propriamente nesta. Que não cabe mandado de segurança contra a lei em tese é indiscutível. Contra a lei em tese, aliás, não cabe nenhum procedimento judicial, salvo apenas as ações diretas perante o Supremo Tribunal Federal que evidentemente não são sequer ações no rigoroso sentido em que a palavra é empregada no Direito Processual. A questão na verdade está, isto sim, em saber o que se deve entender por lei em tese, e na identificação da situação em que é cabível o mandado de segurança preventivo, porque ninguém sustenta o cabimento do mandado de segurança contra lei em tese, e ninguém nega o cabimento do mandado de segurança preventivo.

Lei em tese só pode ser a lei que ainda não incidiu. Se a lei já incidiu, deu-se a sua concreção, já existem efeitos jurídicos dessa incidência e, portanto, cuida-se já de questionar o direito no caso concreto e não mais de lei em tese.

A este respeito já escrevemos:

“Mandado de segurança contra *lei em tese* é mandado de segurança contra lei que não incidiu. De outro modo, diz-se que há impetração *contra a lei em tese*, se esta ocorre sem que esteja configurada a situação de fato em face da qual pode vir a ser praticado o ato tido como ilegal, contra o qual se pede a segurança.

Diz-se que a impetração é dirigida contra a lei *em tese* precisamente porque, inócua o suporte fático da lei questionada, esta ainda não incidiu, e por isto mesmo não se pode falar em *direito*, no sentido de direito *subjetivo*, sabido que este resulta da incidência da lei.

...

² Castro Nunes, *Do Mandado de Segurança*, 7ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1967, p. 205.

Tais assertivas, todavia, devem ser entendidas em seus devidos termos. Uma norma pode ainda não haver incidido e, não obstante, existir uma situação concreta que torna iminente sua incidência, que virá a afetar um direito já em formação, ainda que não aperfeiçoado.

Tem-se, pois, de distinguir as situações nas quais inexiste qualquer fato capaz de formar, ou de iniciar a formação do direito, cuja lesão é temida pelo impetrante, em face das quais a impetração há de ser considerada contra a lei em tese, daquelas outras situações nas quais já ocorreu o suporte fático da norma, ou já acontecerem fatos suficientes para indicar a formação daquele suporte fático.

Assim, se *apenas* pretendo importar determinada mercadoria para a qual a alíquota do imposto de importação foi aumentada, e considero que o aumento se deu contrariando a Constituição, mas *ainda* não adquiri a mercadoria no exterior, não posso dizer que tenho um *direito* sob ameaça de lesão. Se impetro mandado de segurança, a impetração estará atacando a norma, em tese, que elevou a alíquota do imposto. Por outro lado, se já adquiri a mercadoria, e especialmente se a mercadoria já foi remetida para o Brasil, já estou diante de fatos dos quais inexoravelmente decorrerá o fato imponible. Já posso, portanto, impetrar o *writ*, em caráter preventivo.

Para ensejar a impetração preventiva, portanto, não é necessário esteja consumada a situação de fato sobre a qual incide a lei questionada. Basta que tal situação esteja *acontecendo*, vale dizer, tenha tido iniciada a sua efetiva formação. Ou pelo menos que estejam concretizados fatos dos quais logicamente decorre o fato gerador do direito cuja lesão é temida.

Especificamente em matéria tributária, para que se torne cabível a impetração de mandado de segurança preventivo, não é necessário esteja consumado o fato imponible. Basta que estejam concretizados fatos dos quais logicamente decorra o fato imponible.

Em síntese e em geral, o mandado de segurança é *preventivo* quando, já existente ou em vias de surgimento a situação de fato que ensejaria a prática do ato considerado ilegal, tal ato ainda não tenha sido praticado, existindo apenas o *justo receio* de que venha a ser praticado pela autoridade impetrada. É preventivo porque destinado a evitar a lesão ao direito, já existente ou em vias de surgimento, mas pressupõe a existência da situação concreta na qual o impetrante afirma residir ou dela recorrer o seu direito cuja proteção, contra a ameaça de lesão, está a reclamar do Judiciário.”³

Esclarecida a distinção entre o mandado de segurança contra lei em tese, sabidamente incabível, e o mandado de segurança preventivo, cujo cabimento ninguém ousa contestar, é importante insistirmos nos fundamentos, ou razões de ser de cada uma dessas questões.

Quando se diz que não é cabível o mandado de segurança contra a lei em tese, o que se pretende é evitar impetrações que seriam meras consultas ao Poder Judiciário, pois não estaria com elas pedindo proteção para direitos subjetivos, mas sim-

³ Hugo de Brito Machado, *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 4ª edição, Dialética, São Paulo, 2000, pp. 230/231.

plesmente orientação a respeito de um poder agir futuro. Um empresário que pretendesse instalar uma fábrica de determinado produto, por exemplo, impetraria um mandado de segurança contra a futura cobrança do IPI. Se concedida a segurança, instalaria a fábrica. Se denegada a segurança simplesmente não instalaria a fábrica. Em nenhuma hipótese a lei tributária produziria o seu efeito próprio e o Poder Judiciário teria agido como simples consultor daquele empresário.

A razão de ser do não-cabimento da impetração contra a lei em tese, como facilmente se percebe, reside no fato de que o Poder Judiciário não é órgão de consultoria jurídica, mas órgão destinado a dirimir conflitos. Órgão que desenvolve atividade jurisdicional, a qual pressupõe situação concreta, ou em outras palavras, é uma atividade que pressupõe a concreção do Direito.

Por outro lado, a garantia do mandado de segurança preventivo tem a finalidade de evitar a consumação de lesões a direitos. Pressupõe, portanto, a existência de direito subjetivo, vale dizer, pressupõe a concreção da norma, completa ou em vias de completar-se, de sorte que o provimento judicial não estará funcionando como mera orientação, mas como remédio contra uma lesão iminente a direito do impetrante.

3. Distinção entre Lesão e Ameaça

Na medida em que parece esclarecida a distinção entre a impetração contra a lei em tese e a impetração preventiva, e com isto o mandado de segurança ganha merecido fortalecimento, eis que novo caminho é trilhado pelos que o pretendem amesquinhado.

Em matéria tributária, passou-se a admitir a impetração do mandado de segurança preventivo diante de uma lei que institui ou aumenta tributo e que se reputa desprovida de validade jurídica. Presume-se que a lei será aplicada e, por isto, desde logo se admite o *writ* contra a possível lesão decorrente de sua aplicação.

Ao mesmo tempo, porém, buscou-se outro caminho para o amesquinçamento do *writ*, desenvolvendo-se o raciocínio segundo o qual se a lei já consubstancia um ato impugnável, é a partir de sua vigência que se deve contar o prazo decadencial de 120 dias.

Esse raciocínio, porém, incide em erro primário, de fácil demonstração, pois além de não enxergar a distinção entre lei e direito subjetivo, inafastável e importantíssima no contexto do tema de que se cuida, confunde a ameaça, que justifica a impetração preventiva, com a lesão ao direito que justifica a impetração corretiva.

Alguém que não está na situação de fato sobre a qual incide a lei evidentemente não pode impetrar mandado de segurança contra a possível aplicação dela. É possível, porém, que vários meses depois do início da vigência dela, a situação nela prevista venha a ocorrer. Só então, é claro, surgirá a possibilidade de aplicação dela e, conseqüentemente, a possibilidade de lesão a direito. Evidentemente, só a partir do momento em que surgiu, pela situação de fato concretizada, a possibilidade de aplicação da lei que se reputa sem validade jurídica, é que surge o direito à impetração. Não é razoável, portanto, que o prazo para tanto tenha se iniciado com a vigência da lei.

Decisiva, porém, é a distinção que se há de fazer entre *ameaça* e *lesão* a direito. A ameaça apenas gera o justo receio de lesão. Ela não é em si mesmo e desde logo uma lesão. Por isto mesmo é que se fala em impetração *preventiva*, que só é possível em face do justo receio gerado pela *ameaça*, e tem por fim evitar a *lesão* ao direito do impetrante. Admitir-se que a impetração pode dar-se diante da ameaça não quer dizer que esta seja o ato impugnado, ou ato coator, mas que a ameaça é geradora do justo receio. Como assevera Lucia Valle Figueiredo, “basta que haja o justo receio de que o ato venha a acontecer para termos a possibilidade de impetração do mandado de segurança”.⁴

Não é razoável, portanto, confundir-se a ameaça, capaz de produzir o justo receio a ensejar a impetração preventiva, com o ato impugnado ou ato lesivo do direito cuja prática a impetração preventiva visa evitar.

Aliás, chega mesmo a ser incoerente admitir o curso do prazo decadencial a partir da ameaça, se a própria prática do ato lesivo, lógica e cronologicamente posterior a ela, ainda enseja a impetração corretiva. Por isto mesmo, Pontes de Miranda ensina que a “ameaça, se houve, não determina o início do prazo preclusivo para as ameaças futuras, nem, com mais forte razão, para as ofensas futuras”. Para ele, se a impetração é contra uma ameaça determinada, deve ocorrer em cento e vinte dias, mas o decurso desse prazo não extingue o direito à impetração contra outra ameaça de prática do mesmo ato lesivo, nem contra a própria prática deste.⁵ Essa afirmação do Mestre, todavia, deve ser entendida em seus devidos termos. Impetração contra uma ameaça é uma coisa, e coisa diversa é a impetração preventiva contra um ato de cuja prática está o impetrante sendo ameaçado.

A respeito dessa distinção já escrevemos:

“Poder-se-ia entender que o mandado de segurança preventivo impugna uma ameaça e, portanto, a partir do conhecimento dessa ameaça tem início o prazo em tela. Esse entendimento, porém, não tem consistência. O mandado de segurança diz *preventivo* porque tem por fim *prevenir*, ou *evitar*, a prática do ato lesivo. Nele não existe *ato impugnado*, precisamente porque com ele não se impugna ato nenhum. O prazo para impetração do mandado de segurança começa do dia em que o interessado toma conhecimento do ato lesivo de seu direito. Assim, se ainda não ocorreu tal ato, não se pode cogitar de decadência. Em se tratando, pois, de mandado de segurança preventivo, não há lugar para a decadência.”⁶

A distinção entre a *lesão* e a *ameaça*, ou em outras palavras, a distinção entre a *ameaça* da qual decorre o *justo receio*, e o *ato impugnado*, do qual decorre a *lesão* ao direito do impetrante, é fundamental no trato da questão da decadência do direito ao mandado de segurança. Sua não-consideração, motivada ou não pela tendência ideológica de amesquinhar o mandado de segurança, explica a afirmação de que o prazo de decadência para impetração pode ser contado a partir da ameaça, quando esse prazo deve ser contado realmente é a partir do conhecimento do ato impugnado.

⁴ Lucia Valle Figueiredo, *Mandado de Segurança*, Malheiros, São Paulo, 1996, p. 78.

⁵ Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, tomo V, RT, São Paulo, 1968, p. 354.

⁶ Hugo de Brito Machado, *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 4ª edição, Dialética, São Paulo, 2000, p. 237.

4. Impetração Preventiva e Decadência na Jurisprudência do STJ

Curioso é observar que o julgado em análise, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, contraria a jurisprudência torrencial daquela Corte, orientada no sentido de que na impetração preventiva não se pode cogitar de decadência. E parece ter por objetivo resistir à tese, já acolhida na jurisprudência daquela Corte, de que a publicação da lei tributária tida como juridicamente inválida configura ameaça a direito do contribuinte e assim enseja a impetração de mandado de segurança preventivo.

Realmente, a própria Segunda Turma daquele Tribunal, vislumbrando a distinção entre *ameaça* e *ato impugnado*, tem decidido que o prazo de 120 dias só pode ser contado a partir da ciência do ato de autoridade o qual nem sequer existe nas impetrações preventivas, as quais são formuladas apenas com base em ameaça.⁷ Já nesse julgado foram invocados como precedentes os recursos especiais 76.217/PE, 90.966/BA e 93.282/RS. E em julgados posteriores seguiu-se a mesma orientação, como se pode ver nos acórdãos proferidos nos recursos especiais 184.911/ES, de 18 de maio de 1999⁸ e 135.117/RS, de 17 de fevereiro de 2000.⁹

Também a Primeira Turma daquele Tribunal tem decidido, invocando uma variedade de precedentes, que é inaplicável o prazo decadencial de 120 dias ao mandado de segurança preventivo.¹⁰

Por outro lado, o julgado em análise parece albergar o propósito de resistência à tese, já acolhida na jurisprudência daquela Corte, de que a publicação da lei tributária já pode configurar ameaça a direito do contribuinte e assim ensejar a impetração de mandado de segurança preventivo.

Com efeito, na Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 105.250-CE, o relator, Ministro Peçanha Martins, elogiando julgado do TRF da 5ª Região que acolhera a preliminar de incabimento do mandado de segurança contra lei em tese, votou pelo não-conhecimento do recurso, tendo em seguida votado o Ministro Ari Pargendler que afirmou:

“Sr. Ministro Peçanha Martins, este caso está contrariando nossa jurisprudência. É um mandado de segurança preventivo. A Fazenda alega que o mandado de segurança é contra a lei em tese, mas não é. Existe uma lei que manda o contribuinte recolher o tributo, independentemente de qualquer ação da Fazenda; se ele não recolher, evidentemente que, por força do art. 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade tributária vai lançar o tributo. É uma ameaça. Temos vários precedentes.

Conheço do recurso e dou-lhe provimento.”¹¹

E prevaleceu naquele caso a tese, já realmente consagrada pela jurisprudência daquele Tribunal, segundo a qual “a iminência da cobrança de taxa que o contribuinte entende inexigível autoriza a impetração de mandado de segurança que, longe de atacar lei em tese, visa a evitar lesão em concreto”.¹²

⁷ STJ, 2ª Turma, REsp nº 110.714/BA, julgado em 04.09.97, DJ de 6.10.97, p. 49.932

⁸ Diário da Justiça de 21.06.1999, p. 127.

⁹ Diário da Justiça de 20.03.2000, p. 61.

¹⁰ REsp nº 278.840/SP, julgado em 05.05.2001, DJ de 18.06.2001, p. 115.

¹¹ Revista Dialética de Direito Tributário nº 55, Dialética, São Paulo, abril/2000, p. 186.

¹² STJ, Segunda Turma, REsp nº 18.415-CE, rel. Ministro Ari Pargendler, julgado em 05/02/96, DJU 1 de 18.03.96, p. 7.554 e Revista Dialética de Direito Tributário nº 8, Dialética, São Paulo, maio/96, p. 203.

Essa tese já fora realmente consagrada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que no dia 5 de dezembro de 1995, apreciando embargos de divergência, decidiu, por unanimidade,¹³ que:

“Editada uma lei, mudando critérios de incidência tributária, é de se presumir que os agentes fiscais irão executá-la. Em tal hipótese, cabe Mandado de Segurança preventivo contra agente fiscal - tanto mais, quando esse manifesta, nas informações, o propósito de efetuar o lançamento e a cobrança malsinados.”¹⁴

Como se vê, não faz sentido mais a tese restritiva defendida sempre pelas autoridades fazendárias em repetidas preliminares, de que o mandado de segurança está sendo impetrado contra a lei em tese, quando na verdade a impetração se faz em face do justo receio do lançamento, inclusive com aplicação de sanções, pela não-observância por parte do contribuinte impetrante, de lei que considera desprovida de validade jurídica.

Acrescente-se que o julgado em análise deixou de examinar a alegação do impetrante recorrente de que, mesmo fosse possível a decadência nessas impetrações, na contagem do prazo decadencial teria de ser considerado tratar-se de tributo mensal lançado por homologação.

Realmente, em matéria tributária são bastante comuns as situações nas quais o justo receio diz respeito a cobrança de tributo que se renova periodicamente, sendo importante, pois, no trato da questão da decadência do direito à impetração, a consideração das relações jurídicas continuativas ou de trato sucessivo.

É do que passamos a examinar.

5. As Relações de Trato Sucessivo

Doutrina e jurisprudência são firmes na tese segundo a qual:

“Nos atos de trato sucessivo, como no pagamento de vencimentos ou outras prestações periódicas, o prazo renova-se a cada ato e também não corre durante a omissão ou inércia da Administração em despachar o requerido pelo interessado.”¹⁵

Alfredo Buzaid invoca e endossa decisão do Supremo Tribunal Federal, referente ao antigo imposto sobre vendas e consignações, substituído pelo atual ICMS, a dizer que o contribuinte tem renovado o seu direito à impetração de mandado de segurança a cada cobrança individualizada e acoimada de ilegal.¹⁶

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

¹³ Participou da votação o Ministro Peçanha Martins.

¹⁴ STJ, Primeira Seção, Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 18.424-CE, rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU 1 de 04.03.96, p. 5.330 e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 8, Dialética, São Paulo, maio/96, p. 203.

¹⁵ Hely Lopes Meirelles, *Mandado de Segurança*, 14ª edição, Malheiros, São Paulo, 1992, p. 38.

¹⁶ Alfredo Buzaid, *Do Mandado de Segurança*, vol. 1, Saraiva, São Paulo, 1989, pp. 162 e 163.

exigência fiscal tida como indevida é formulada, ou se tem receio de que venha a ser formulada.

A respeito do assunto já escrevemos:

“A relação tributária, ou relação jurídica que se estabelece entre o contribuinte, ou o responsável, e o fisco pode ser: (a) *instantânea*, como acontece no caso de venda eventual de um imóvel, por exemplo, ou (b) *continuativa*, como acontece com o contribuinte do ICMS, por exemplo.

No primeiro caso, o fato tributável é autônomo, isto é, nele residem todos os elementos de que se necessita para determinar o valor do tributo a ser pago, e o pagamento extingue não apenas o crédito tributário respectivo, mas a própria relação obrigacional fisco-contribuinte. No segundo caso, o fato tributável não é autônomo, no sentido de que, embora produza, isoladamente, o efeito de criar a obrigação tributária, ele se insere em um conjunto de outros fatos relevantes para a composição da relação jurídica fisco-contribuinte.

A relação jurídica tributária *instantânea* é peculiar aos tributos relacionados com ocorrências eventuais. Por isto mesmo não existe, nem se faz necessário, um cadastro de contribuintes, sujeitos passivos dessa relação.

A relação jurídica tributária *continuativa* é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem, formando uma atividade mais ou menos duradoura. Por isto mesmo os contribuintes, sujeitos passivos dessa relação, inscrevem-se em cadastro específico, que se faz necessário precisamente em virtude da continuidade dos acontecimentos relevantes do ponto de vista tributário. Na relação jurídica *continuativa*, ou *continuada*, muita vez até a determinação do valor a ser pago pelo contribuinte depende não apenas de um fato tributável, mas do encadeamento dos fatos que a integram, como acontece no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tributos ditos *não cumulativos*.

Realmente, no IPI, como no ICMS, o valor a ser pago, em cada período, é apurado em função de uma *conta corrente* na qual são registrados *débitos*, relativos às saídas de mercadorias ou produtos, e *créditos*, relativos às entradas de mercadorias ou de matérias-primas e outros insumos, no período de apuração respectivo. Havendo saldo devedor, este constituirá o valor devido no período. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte, somando-se aos créditos daquele para efeito de nova apuração, e assim sucessivamente. Os fatos relevantes para esta determinação do valor do tributo devido entrelaçam-se de tal modo que tornam evidente a existência de uma relação continuativa.

A natureza *continuativa* da relação jurídica tributária, todavia, não é exclusiva dos impostos não cumulativos, embora nestes seja ela de evidência indiscutível.

A jurisprudência tem feito a ‘distinção entre ato administrativo único, mas com efeitos permanentes, e atos administrativos sucessivos e autônomos, embora tendo como origem norma inicial idêntica. Na primeira hipótese, o prazo do art. 18 da lei do mandado de segurança deve ser contado da data do ato im-

pugnado, na segunda, porém, cada ato pode ser atacado pelo *writ* e, assim, a cada qual corresponderá prazo próprio e independente.’ (STF - Recurso Extraordinário nº 95.238-PR, rel. Ministro Néri da Silveira, publicado na *RTJ* nº 112, pp. 278/281)

Em se tratando de relação tributária continuativa, não há dúvida de que se está diante da segunda hipótese, vale dizer, cada ato pode ser atacado pelo *writ*, e a cada um deles, portanto, se inicia novo prazo para a impetração.”

6. Leis de Efeitos Concretos

6.1. Significado próprio da expressão “lei de efeito concreto”

Finalmente, para completarmos o exame da questão do início do prazo de decadência para impetração do mandado de segurança, é importante uma referência à questão da denominada lei de efeitos concretos.

Quando se diz não caber mandado de segurança contra a lei em tese, repita-se, o que se está dizendo é que a lei, enquanto norma jurídica¹⁷, apenas dispõe em tese, sem referir-se a nenhuma situação concreta e por isto mesmo não lesiona direito algum. É sabido, porém, que os conceitos de *lei* e de *norma* não se confundem. Pode haver lei que não contém norma, do mesmo modo que pode haver norma que não está na lei. E quando se fala de lei de efeitos concretos se está fazendo referência exatamente à lei que não tem conteúdo de norma, mas de ato administrativo, de efeitos concretos.

Uma lei que cria, ou que extingue determinado órgão público, por exemplo, é uma lei de efeitos concretos. Poderá em determinadas situações lesionar direito de alguém e por isto pode ser atacada com a impetração de mandado de segurança. Neste caso, como a lesão resulta da própria lei, esta será o ato impugnado, e o prazo de decadência evidentemente deve ser contado a partir da data em que a lei entrou em vigor.

Sobre o assunto ensina Meirelles:

“É de se lembrar que o prazo para impetração não se conta da publicação da lei ou do decreto normativo, mas do ato administrativo que, com base neles, concretiza a ofensa a direito do impetrante (STF, *RTJ* 96/376), salvo se a lei ou o decreto forem de efeitos concretos, caso em que se expõem à invalidação por mandado de segurança desde o dia em que entram em vigência.”¹⁸

6.2. Significado impróprio da expressão “lei de efeitos concretos”

Ocorre que a expressão *lei de efeitos concretos* tem sido utilizada em situações nas quais a impetração é cabível preventivamente, e nas quais a lei não é mais do que o elemento capaz de gerar o justo receio. Em outras palavras, a lei, por ser de observância obrigatória pela autoridade administrativa tributária, traz em si mesma a presunção de que será aplicada, e por isto consubstancia a ameaça de lesão ao direito do contribuinte que a entende desprovida de validade jurídica.

¹⁷ É evidente que nos estamos referindo a norma jurídica no sentido estrito, próprio dessa expressão, e não desconhecemos as divergências existentes a respeito de seu significado na Teoria Geral do Direito. Para nós, a norma jurídica em sentido estrito é somente aquela que expressa o direito em tese, e que assim não diz respeito a nenhuma situação concreta. É neste sentido que a expressão está sendo empregada neste estudo.

¹⁸ Hely Lopes Meirelles, *Mandado de Segurança*, 14ª edição, Malheiros, São Paulo, 1992, p. 38.

“A nosso ver, nos tributos que, na terminologia do Código Tributário Nacional, estão sujeitos a lançamento por homologação, o mandado de segurança deve ser impetrado preventivamente. O sujeito passivo adotará o comportamento que lhe parecer juridicamente correto, e como sabe que a autoridade administrativa entende de modo diverso, impetrará a segurança, preventivamente, contra futura ação fiscal.

A ameaça, neste caso, não se materializa em ato pelo qual a autoridade esteja a anunciar a prática lesiva. Ela é permanente, porque o contribuinte que se comportou de modo diverso daquele determinado na norma inválida fica sempre exposto à ação da autoridade administrativa competente para aplicá-la, impondo a sanção correspondente. Não se há de falar, portanto, em extinção ao direito à impetração.

Há, todavia, quem entenda ser cabível desde logo a impetração, que não tem o caráter preventivo, por considerar que a norma auto-executável tem efeitos concretos, e se é juridicamente desvaliosa lesiona o direito do contribuinte de não adotar o comportamento nela determinado. Em se tratando de impostos como o IPI, ou o ICMS, por exemplo, nos quais o contribuinte tem o dever de fazer os pagamentos respectivos independentemente de qualquer iniciativa da autoridade administrativa, a simples edição da norma juridicamente inválida enseja a impetração, para garantir o direito de a ela não se submeter.

Adotando-se tal entendimento, poder-se-ia concluir que o prazo para a impetração da segurança teria de ser contado da edição da norma inválida.

Ocorre que a simples edição da norma não pode produzir nenhum efeito concreto antes da ocorrência de seu suporte fático. Quando se fala, neste contexto, de norma com efeito concreto, o que se quer dizer é exatamente que a norma, para ser aplicada, não depende de ação da autoridade administrativa tributária. Em outras palavras, cuida-se de norma cuja observância constitui um dever do sujeito passivo da relação tributária, independentemente de qualquer iniciativa da autoridade administrativa. É o que acontece com as normas pertinentes ao antigamente denominado *autolancamento*. Ou, na linguagem do Código Tributário Nacional, normas pertinentes à conduta do sujeito passivo da relação tributária, tendentes a ensejar o *lançamento por homologação*.

O *efeito concreto* decorre de estar o contribuinte na situação que, em face da lei reputada inválida, tem o dever de adotar o comportamento nela prescrito. Em se tratando de tributo relativamente ao qual existe uma relação continuativa, dito *efeito concreto* se renova a cada momento em que o contribuinte tem uma obrigação tributária a cumprir, decorrente da incidência da norma. Embora a relação jurídica seja *continuativa*, cada *obrigação* nela albergada é autônoma. Assim, relativamente a cada uma dessas obrigações tem início um prazo extintivo do direito à impetração.”¹⁹

Talvez o uso da expressão lei de efeitos concretos, em seu sentido impróprio, seja responsável pelo equívoco albergado na decisão em análise, segundo a qual o prazo de decadência tem seu início na data em que começa a vigência da lei. Da

¹⁹ Hugo de Brito Machado, *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*, 4ª edição, Dialética, São Paulo, 2000, pp. 43/44.

maior importância, portanto, é esclarecermos que a lei de efeito concreto é aquela que não alberga normas jurídicas, que na verdade com as leis não se confundem.

A esse respeito já escrevemos:

“Importante é a distinção que se há de fazer entre *norma* e *lei*. A norma pode ser veiculada através da lei, mas com esta não se confunde. Lei, em sentido formal, é o ato estatal, produzido pelo órgão do Estado, geralmente o parlamento, dotado de competência para o exercício da função legislativa. Pode albergar uma norma, e pode albergar uma prescrição jurídica concreta, vale dizer, destinada a uma situação concreta determinada. A lei, em sentido material, esta sim é uma norma. Mas a norma não é necessariamente uma lei. Pode estar na Constituição, e pode estar em um ato estatal inferior, como o regulamento, uma portaria, etc. Por outro lado, uma norma pode estar em mais de uma lei. Parte em uma e parte em outra. A palavra *lei* designa o veículo, que pode conduzir uma *norma* ou um *ato de efeitos concretos*. A palavra *norma* designa a prescrição jurídica de efeito repetitivo, e pode ser veiculada através da Constituição, da lei, do regulamento, da portaria, etc.

A diferença entre norma e lei fica bem clara quando se constata que a *norma* é um conceito de Teoria Geral do Direito, ou de Lógica Jurídica, enquanto *lei* é um conceito de Direito Positivo. É certo que a palavra *lei* pode ser utilizada com outros significados, mas em Direito convém reservá-la para designar o ato em que se expressa a função legislativa do Estado. Assim, lei é o ato produzido pelo órgão ao qual a Constituição atribui a função legislativa, praticado com observância do procedimento previsto para esse fim. Diz que lei é um conceito de Direito Positivo porque em cada ordenamento jurídico a palavra lei pode ter um significado diverso, no sentido de que pode ser um ato unipessoal, ou coletivo, praticado com obediência a esse ou àquele procedimento. E ainda porque em cada ordenamento jurídico é que se define o que há de ser o conteúdo das leis. É possível que a prática de determinado ato dependa de autorização da lei, em cada caso concreto. A lei, então, não conterà uma prescrição normativa, mas um verdadeiro ato administrativo. Será lei, formalmente, mas será um ato administrativo, substancialmente. Tudo isto fica a depender de cada ordenamento jurídico. Por outro lado, em determinado ordenamento jurídico o ato legislativo pode ter outro nome. Pode ter o nome de *resolução*, ou de *deliberação*, por exemplo.”²⁰

Em síntese, a lei de efeitos concretos é apenas aquela que, por se referir a uma determinada situação concreta, não alberga uma norma jurídica. Os seus efeitos são concretos exatamente porque, referindo-se a uma situação de fato concretizada, ela prescinde da concreção que em relação às normas jurídicas verifica-se com a ocorrência do correspondente suporte fático.

As normas jurídicas que instituem ou aumentam tributos não são leis de efeitos concretos. Elas ensejam a impetração de mandado de segurança desde logo porque sendo, como são, de aplicação obrigatória pela autoridade administrativa, consubs-tanciam, quanto não sejam juridicamente válidas, ameaça de lesão a direitos do contribuinte.

²⁰ Hugo de Brito Machado, *Uma Introdução ao Estudo do Direito*, Dialética, São Paulo, 2000, pp. 72 e 73.

7. Equívoco ou Tendência Ideológica?

Diante de acórdãos como o aqui analisado, fica-se diante da questão de saber se os mesmos decorrem de equívoco a que são levados os magistrados em razão do excesso de trabalho que enfrentam, cada vez maior, ou se resultam de tendência ideológica do magistrado que os profere, ou mais exatamente, que lidera o pensamento nos mesmos consubstanciados.

Um acórdão que se põe em conflito com a jurisprudência pacífica do próprio tribunal pode na verdade resultar de um erro, perfeitamente compreensível em face do enorme volume de casos que são examinados em cada assentada, não dispondo por isto mesmo os julgadores do tempo necessário a um exame mais cuidadoso, nem muito menos para meditar sobre o caso. Curioso, porém, é observarmos que acórdãos assim geralmente expressam as posturas ideológicas já externadas em outros casos pelo julgador que liderou sua formação, vale dizer, o relator do caso.

Isto nos leva à convicção de que mais provavelmente não se trata de equívoco, e sim de expressão do julgador que a rigor não se quer conformar com a orientação jurisprudencial do tribunal, e a esta nem sequer faz referência, votando no sentido de suas convicções pessoais como se atuasse na condição de julgador monocrático, do que decorre, além do significativo prejuízo para a segurança jurídica em face da diminuição do efeito didático da jurisprudência, o aumento do número de recursos e a possibilidade de lesão séria e definitiva do direito da parte que eventualmente não os interpõe.

8. Conclusões

Diante de tudo o aqui exposto podemos chegar às seguintes conclusões:

1ª) O mandado de segurança pode ser impetrado para impugnar um ato de autoridade, praticado com ilegalidade ou abuso de poder (mandado de segurança corretivo), ou para evitar o ato ilegal ou abusivo de cuja prática o impetrante tem justo receio (mandado de segurança preventivo).

2ª) O art. 18 da Lei nº 1.533/51 estabelece que “o direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á decorridos cento e vinte dias contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado”, e esse dispositivo não incide no caso de impetração preventiva porque esta antecede o ato da autoridade visando impedir a sua prática.

3ª) Quando são questionados atos relativos a relações continuativas, ou de trato sucessivo, o início do prazo extintivo do direito à impetração é restabelecido em cada ato, autonomamente considerado.

4ª) As controvérsias em torno da decadência do direito ao mandado de segurança, especialmente em se tratando de impetrações preventivas, talvez resulte da desatenção para as distinções entre impetração contra a lei em tese e impetração preventiva, entre lesão e ameaça, e entre lei que consubstancia uma ameaça e por isto enseja impetração preventiva e lei de efeitos concretos que enseja desde logo a impetração corretiva.

5ª) A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que não se pode cogitar de decadência do direito ao mandado de segurança nas impetrações preventivas, sendo o acórdão que concluiu em sentido contrário uma decisão isolada, decorrente de simples equívoco ou da resistência de quem liderou sua formação contra a jurisprudência do Tribunal.