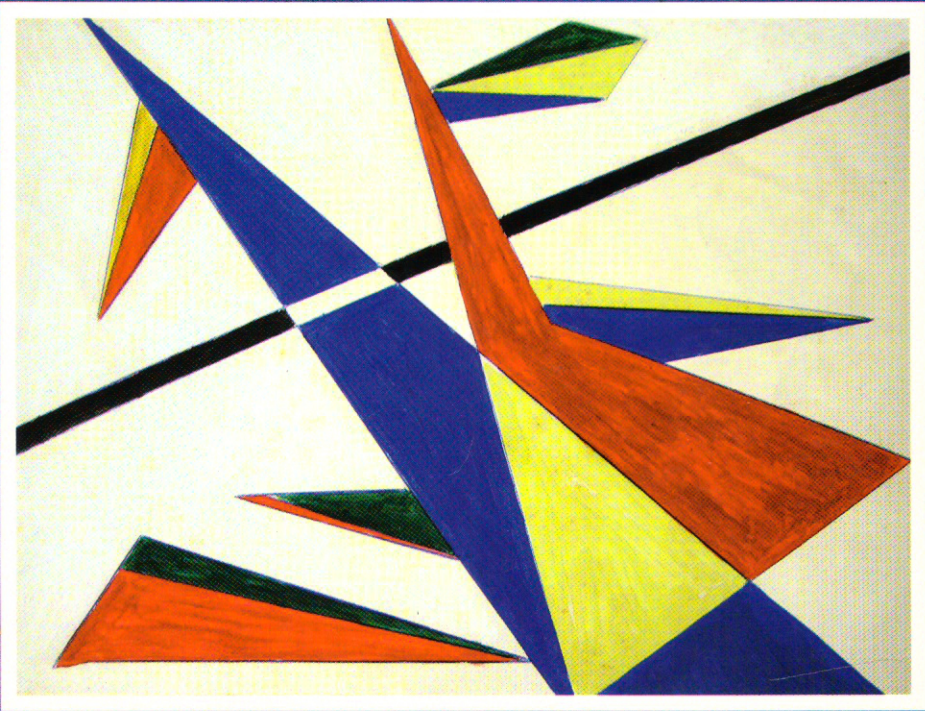


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



208

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

208

(JANEIRO - 2013)



José Henrique Fabre Rolim
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

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

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

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.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

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.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



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 (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina*Aires F. Barreto* - ISS - Alguns limites constitucionais do critério espacial

1. ISS - Critério espacial: vertentes. 2. Agressão ao art. 152 da Constituição Federal.

7

Alberto Xavier - A distinção entre contrato de conta-corrente e mútuo de recursos financeiros para efeitos de IOF

I - Colocação do problema. II - O IOF sobre operações de crédito. III - O conceito amplo de "operação de crédito" e o conceito restrito de "mútuo de recursos financeiros". IV - A distinção entre os contratos de mútuo e de conta-corrente. V - A cláusula de juros. VI - Da natureza mercantil e não financeira de operações subjacentes ao conta-corrente: a operação subjacente de comissão mercantil não é mútuo de recursos financeiros.

15

Alessandra Dabul - Análise da tributação das sociedades corretoras de seguros: Cofins, PIS, CSLL e adicional de contribuição sobre a folha de salários

I. Colocação do problema. II. Da legislação aplicável ao tema. III. Das decisões dos tribunais. IV. Da tributação para sociedades corretoras de seguros. V. Conclusões.

27

Alessandro Mendes Cardoso - A inconstitucional majoração da taxa do Siscomex

I - Introdução. II - Inconstitucionalidade da delegação ao Poder Executivo da possibilidade de majorar a taxa do Siscomex. III - Abusivo exercício do poder delegado. IV - Conclusões.

40

Carlos Eduardo Makoul Gasperin - A decadência no chamado "lançamento por homologação", os equívocos da jurisprudência nacional e suas consequências práticas

1. Notas introdutórias. 2. A positivação do Direito Tributário. 3. A "homologação", o "pagamento antecipado", a decadência na jurisprudência do STJ e as consequências deste entendimento. 4. Conclusões.

49

Guilherme Cezaroti - Individualização das penalidades e aplicação do art. 49 do Código Penal: novos limites para a imposição de multas tributárias

I - Introdução. II - Da necessidade de individualização da pena. III - O limite da multa prevista no Código Penal. IV - Conclusões.

59

Hugo de Brito Machado - Significado da expressão "direito líquido e certo" no contexto do mandado de segurança

1. Introdução. 2. O surgimento do mandado de segurança. 3. Liquidez e certeza do direito. 4. Substituição do ato impugnado por outro equivalente.

69

Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Castagna e Rogério Gandra da Silva Martins - Direito à escrituração de créditos do PIS e da Cofins em relação às despesas com marketing e publicidade e com taxa de emissão de boletos de administradoras de cartões de crédito

1 - A não cumulatividade na Constituição Federal de 1988. 2 - As técnicas da não cumulatividade do ICMS e do IPI. 3 - A técnica da não cumulatividade do PIS e da Cofins. 4 - O conceito de "insumos" para fins de apropriação de créditos do IPI e do PIS/Cofins: diferenças angulares. 5 - A apropriação de créditos em relação às despesas com marketing e publicidade, bem como com taxa para emissão de boletos de administradoras de cartões de crédito.

75

João Victor Guedes Santos - Aspectos polêmicos da apuração do ganho de capital de não residentes

I. Introdução. II. Moeda de referência do ganho: moeda nacional ou moeda estrangeira? III. Moeda de referência do ganho: a disciplina infralegal. IV. Liquidação parcial do inves-

Significado da Expressão “Direito Líquido e Certo” no Contexto do Mandado de Segurança

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos afirmado repetidas vezes que, por ser o Direito expresso em palavras, o estudo de qualquer tema jurídico exige especial atenção para o significado das palavras e expressões. E ainda, que o significado adequado das palavras e expressões linguísticas deve ser identificado tendo-se em vista o contexto no qual se inserem.

Por outro lado, não podemos esquecer que o Direito, e assim as palavras e expressões que o compõem, constituem obra humana, e desse modo, o significado das palavras e expressões que o compõem, só pode ser adequadamente identificado se levarmos em conta a finalidade de cada uma. É a lição de Radbruch:

“Que o direito é obra dos homens e que, como toda a obra humana, só pode ser compreendido através da sua ideia, é por si mesmo evidente. Reconheceremos isto mesmo, se tentarmos definir qualquer obra humana, por mais simples que seja - por exemplo, uma mesa - sem tomarmos em consideração, primeiro que tudo, o fim para o qual ela foi feita. Uma mesa pode, sem dúvida, definir-se como uma prancha assente sobre quatro pernas. E contudo, se dermos esta definição de mesa, logo surgirá a seguinte dificuldade: há mesas que não têm quatro pernas, mas têm três, duas, uma perna só, e há-as até sem pernas, como as dobradiças, por forma que só vem afinal a constituir elemento essencial do conceito de mesa a ideia de prancha. Esta, porém, também não se distingue de qualquer outra tábua, ou grupo de tábuas reunidas, a não ser pela finalidade. E assim chegaremos à conclusão de que o respectivo conceito, o conceito de mesa, por último, só pode definir-se, dizendo que mesa é um móvel que serve para sobre ele se colocarem quaisquer objetos destinados às pessoas que em torno dele podem vir a achar-se. Não pode, portanto, haver uma justa visão de qualquer obra ou produto humano, se abstrairmos do fim para que serve e do seu valor.”¹

Assim, ao estudarmos o significado da expressão “direito líquido e certo” nos estudos concernentes ao mandado de



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*. Tradução de L. Cabral de Moncada. Arnenio Amado, Coimbra, 1974, p. 44.

segurança, não podemos deixar de considerar a finalidade dessa expressão utilizada no dispositivo constitucional, segundo o qual “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”.²

2. O Surgimento do Mandado de Segurança

2.1. Na lei ordinária

Não vamos examinar aqui o surgimento do mandado de segurança em todos os seus aspectos.³ Examinaremos apenas as disposições legais e constitucionais que talvez sejam úteis para a compreensão do que devemos entender pela expressão *direito líquido e certo*, e talvez expliquem as divergências a seu respeito.

O mandado de segurança inicialmente não era uma garantia constitucional. Ele surgiu no plano da lei ordinária. Cláudio Pacheco registra que:

“Tem sido apontada a Lei nº 221, de 20 de novembro de 1894, como tendo constituído o nosso primeiro diploma que respondeu à necessidade de uma proteção expedita dos direitos individuais, ao instituir uma ação especial, disponível como via de ataque aos atos das autoridades administrativas, que afetassem aqueles direitos.”⁴

Com a Lei nº 191, de 16 de janeiro de 1936, foi instituído o processo do mandado de segurança que, nos termos de seu art. 1º, prestava-se *para a defesa de direito certo e incontestável, ameaçado, ou violado, por ato manifestamente inconstitucional, ou ilegal, de qualquer autoridade*. Não se cogitava de direito líquido e certo, mas de direito *certo e incontestável*, e o ato atacado teria de ser *manifestamente* inconstitucional ou ilegal. Essa expressão *direito certo e incontestável* foi mantida pelo Código de Processo Civil de 1939, que em seu Título V, arts. 319 a 331, tratou do mandado de segurança.

A Lei nº 1.533, de 31 de dezembro de 1951, tratou do mandado de segurança, revogando os dispositivos do Código de Processo Civil que cuidavam da matéria, e utilizou a expressão *direito líquido e certo*, já então utilizada pela Constituição Federal ao cuidar dessa importante garantia individual.

2.2. Como garantia constitucional

O mandado de segurança surgiu como garantia constitucional na Constituição de 1934, que o colocou entre os direitos e garantias individuais, como um instrumento destinado à defesa de *direito certo e incontestável*, ameaçado ou violado por ato *manifestamente inconstitucional ou ilegal de qualquer de qualquer autoridade*.⁵ Como se vê, limitou-se o constituinte a reproduzir a expressão utilizada pelo legislador ordinário.

² Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LXIX.

³ Para o estudo das origens do mandado de segurança em nosso Direito positivo recomendamos a leitura de Manto-vanni Colares Cavalcante, *Mandado de segurança*. Dialética, São Paulo, 2002, pp. 11 a 18; e de Cláudio Pacheco, *Tratado das Constituições brasileiras*. Vol. XI. Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1965, pp. 7 a 16.

⁴ Cláudio Pacheco, *Tratado das Constituições brasileiras*. Vol. XI. Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1965, p. 12.

⁵ Constituição de 16 de julho de 1934, art. 113, item 33.

A Constituição de 1937, por razões óbvias, não manteve a garantia do mandado de segurança, mas este subsistiu no plano da lei ordinária, como acima se viu. E foi restabelecido como garantia constitucional pela Constituição de 1946, que aboliu a referência a *manifesta* ilegalidade do ato impugnado e substituiu a expressão *direito certo e incontestável*, pela expressão *direito líquido e certo*. Substituição merecedora do elogio de Celso Agrícola Barbi, que à mesma se reporta afirmando:

“E essa alteração foi altamente benéfica, porque veio por termo à interminável controvérsia estabelecida. Simplificou grandemente os termos da questão, que hoje não oferece mais as antigas dificuldades.”⁶

A Constituição de 1967, bem como a Constituição de 1988, mantiveram a garantia do mandado de segurança e nela a expressão *direito líquido e certo*. Expressão que, não obstante tenha tido o seu alcance posto em dúvidas, terminou tendo o seu significado adequadamente definido pela doutrina e pela jurisprudência, expressa esta inclusive em súmula do Supremo Tribunal Federal, como já tivemos oportunidade de registrar e à qual adiante voltaremos a nos referir (subitem 3.2, adiante).

3. Liquidez e Certeza do Direito

3.1. Elementos integrantes do direito subjetivo

Todo e qualquer direito subjetivo é formado a partir de dois elementos distintos, embora estreitamente correlacionados, a saber, a regra jurídica e o fato sobre o qual incide. Tendo-se em vista essa ideia, que nos parece irrefutável, fica fácil afastar equívocos que têm sido cometidos em torno do significado da expressão *direito líquido e certo*.

As questões submetidas ao Poder Judiciário dizem respeito a direitos subjetivos. Assim, podem resultar de controvérsias a respeito da existência ou do modo de ser de fatos, ou a respeito da significação de regras jurídicas. Quando resultam de controvérsias a respeito de fatos não podem ser resolvidas no âmbito do mandado de segurança, instrumento processual que se presta para a proteção de *direito líquido e certo*, lesionado ou ameaçado de lesão por ato de autoridade.

3.2. Inexistência de controvérsia sobre os fatos

Realmente, como o dispositivo constitucional que trata do mandado de segurança o coloca como instrumento processual para proteger *direito líquido e certo*, lesionado ou ameaçado de lesão por ato de autoridade, tem-se que do mesmo ficam excluídas as controvérsias sobre fatos.

Inteiramente equivocado é dizer-se que havendo sérias controvérsias quanto à interpretação ou ao alcance da lei não se admite o mandado de segurança. Essa tese equivocada, porém, já foi rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal, até porque a doutrina mais autorizada, e a jurisprudência majoritária, já haviam consagrado a interpretação segundo a qual a exigência de liquidez e certeza do direito diz respeito apenas aos fatos.

⁶ Celso Agrícola Barbi, *Do mandado de segurança*. 6ª ed. Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 60.

A respeito do assunto já escrevemos:⁷

“Não obstante essa interpretação já fosse consagrada pela doutrina mais autorizada e pela jurisprudência majoritária, ainda existiam vozes a dizer que havendo controvérsia séria quanto a matéria de direito poderia restar excluído o cabimento do mandado de segurança. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, terminou por firmar o seu entendimento no sentido de que ‘controvérsias sobre matéria de direito não impede a concessão de mandado de segurança’^[8].”

Interessante questão, nesse contexto, consiste em saber o que deve ser considerada controvérsia quanto aos fatos, capaz de elidir o cabimento do mandado de segurança. Em outras palavras, interessante questão consiste em saber se a autoridade impetrada pode, sempre, para elidir o cabimento do mandado de segurança, questionar os fatos alegados pelo impetrante em sua inicial.

Imaginemos que o ato impugnado é o lançamento de um tributo. O impetrante alega na inicial que o lançamento foi feito em face do fato *x*, que a seu ver não constitui fato gerador do tributo. A questão reside em saber se a autoridade impetrada pode, em suas informações, para afastar a liquidez e a certeza do direito do impetrante, alegar que se trata do fato *y*, que é, sim, gerador do tributo, suscitando assim divergência sobre o *fato*, que na verdade seria *y* e não *x* como alegou o impetrante.

A nosso ver, se o impetrante alega que o lançamento foi feito em virtude da ocorrência do fato *x*, e com a inicial oferece prova de que o lançamento se fez em face da ocorrência do fato *x*, está caracterizada a liquidez e a certeza de seu direito, que não pode ser afastada por alegação da autoridade impetrada de que o lançamento foi feito em decorrência do fato *y*. Havendo prova pré-constituída de que o ato impugnado teve base em determinado fato, não pode a autoridade impetrada modificar, em suas alegações, essa base fática do ato impugnado para afastar a liquidez e a certeza do direito do impetrante.

Assim, deve o juiz conceder a segurança, nos termos em que esta foi requerida, vale dizer, para proteger o impetrante contra o lançamento do tributo com base no fato *x*. Tal sentença certamente não impedirá a cobrança do tributo lançado com base no fato *y*.

3.3. *Suficiência da prova pré-constituída*

Para que o direito do impetrante seja considerado líquido e certo, os fatos por ele alegados devem resultar suficientemente comprovados com a inicial. A prova desses fatos deve ser pré-constituída.

Em outras palavras, no mandado de segurança não existe a denominada dilação probatória. Ou a prova pré-constituída, que acompanha a petição inicial, é suficiente para convencer o juiz de que os fatos alegados pelo impetrante efetivamente ocorreram, ou não haverá *direito líquido e certo* a ser amparado por mandado de segurança.

É a lição de Hugo de Brito Machado Segundo:

“Assim, e em suma, para que o direito pleiteado no mandado de segurança seja ‘líquido e certo’, basta que o impetrante não questione os fatos tal como narrados no ato

⁷ Hugo de Brito Machado, *Mandado de segurança em matéria tributária*. 8ª ed. Dialética, São Paulo, 2009, p. 14.

⁸ Supremo Tribunal Federal, Súmula nº 625.

contra o qual se insurge (v.g., um lançamento), ou, se for o caso de questioná-los, junte à inicial prova pré-constituída, inequívoca, que estribe sua versão quanto a esses mesmos fatos.”⁹

Para que o direito do impetrante seja considerado *líquido e certo* é necessário que os fatos, elementos de sua formação, não sejam questionados, ou que o impetrante ofereça com a inicial a prova de tais fatos, tal como narrados na impetração.

3.4. Desnecessidade de instrução probatória

A *liquidez e a certeza* como qualidade do direito a ser garantido pela via do mandado de segurança é que viabiliza sua apreciação judicial sem que se faça necessária a denominada instrução probatória, vale dizer, sem que seja necessária uma fase no processo destinada à produção de provas pelas partes. Todas as provas devem ser oferecidas com a petição inicial, pelo impetrante, e com as informações, pela autoridade impetrada.

A este respeito doutrina Lopes Meirelles:

“Quando a lei alude a *direito líquido e certo*, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, *direito líquido e certo* é *direito comprovado de plano*. Se depender de comprovação posterior, não é líquido nem certo, para fins de segurança. Evidentemente, o conceito de liquidez e certeza adotado pelo legislador do mandado de segurança não é o mesmo do legislador civil (CC., art. 1.533). É um conceito impróprio - e mal-expresso - alusivo à precisão e comprovação do direito quando deveria aludir a precisão e comprovação dos *fatos e situações* que ensejam o exercício do direito.

Por se exigir situações e fatos *comprovados de plano* é que não há instrução probatória no mandado de segurança. Há, apenas, uma dilação para *informações do impetrado* sobre as alegações e provas oferecidas pelo impetrante, com subsequente manifestação do Ministério Público sobre a pretensão do postulante. Fixada a lide nestes termos, advirá a sentença considerando unicamente o direito e os fatos comprovados com a inicial e as informações.”¹⁰

A possibilidade de julgamento da lide sem a necessidade de instrução probatória, aliás, é feita exatamente pela necessidade de abreviar o julgamento. É sabido que a denominada instrução probatória, com a ouvida das partes e a produção de provas, constitui a principal causa de demora na solução dos litígios. Como as pretensões formuladas perante o Poder Judiciário pela via do mandado de segurança devem ser resolvidas com a maior brevidade possível, tais pretensões são, portanto, limitadas aos direitos dotados de liquidez e certeza, vale dizer, aqueles direitos que o juiz pode afirmar existentes sem que se faça necessária a produção de provas no curso do processo.

4. Substituição do Ato Impugnado por Outro Equivalente

Na situação descrita no item precedente, em que o contribuinte impetra mandado de segurança impugnando o lançamento do tributo por haver sido efetuado a partir do fato x, que sustenta não ser fato gerador do tributo, pode a autoridade im-

⁹ Hugo de Brito Machado Segundo, *Processo tributário*. 4ª ed. Atlas, São Paulo, 2009, p. 345.

¹⁰ Hely Lopes Peirelles, *Mandado de segurança*. Malheiros, São Paulo, 1992, p. 26.

petrada alegar em suas informações que não pretende cobrar o tributo em questão, mas fez outro lançamento, por haver constatado a ocorrência do fato y, e que o direito de impetrante de se insurgir contra esse novo lançamento não é líquido e certo.

Neste caso, não se trata de ausência de liquidez e certeza do direito do impetrante, mas do desaparecimento do ato contra o qual este se insurgira. Deve, portanto, o juiz julgar extinto o processo por falta de objeto. É que o ato impugnado pelo impetrante já não existe, e o ato (o novo lançamento), que poderá ser lesivo a direito seu, não foi impugnado.

Em tal situação, a questão que se coloca não diz respeito à liquidez e à certeza do direito, mas à substituição do ato impugnado por outro, embora de efeito equivalente. Tal substituição pode ocorrer, mas não retira a liquidez e a certeza do direito do impetrante. Implica, isto sim, a não subsistência do lançamento anterior, e leva à extinção do mandado de segurança por falta de objeto. E se o impetrante entender que também não é devido tributo em decorrência do fato y, poderá impetrar novo mandado de segurança contra esse novo lançamento.

