

HUGO DE BRITO MACHADO

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

11ª edição

2024

O PRAZO PARA IMPETRAÇÃO

3.1 Natureza jurídica. 3.2 Constitucionalidade. 3.3 Termo inicial. 3.3.1 Dispositivo específico. A ciência do ato impugnado. 3.3.2 Peculiaridades. 3.3.3 Ato administrativo único com efeitos permanentes. 3.3.4 Omissão continuada da Administração Pública. 3.4 Impetração e recurso administrativo. 3.4.1 O efeito suspensivo das reclamações e recursos. 3.4.2 Suspensividade e cabimento da impetração. 3.5 O prazo na impetração preventiva. 3.6 O prazo na relação jurídica continuativa. 3.6.1 Relação instantânea e relação continuativa. 3.6.2 Ameaça ou norma de efeito concreto. 3.6.3 O entendimento do STF. 3.7 O prazo no caso de omissão. 3.8 Quando se tem como exercitado o direito. 3.8.1 Entrega da inicial no protocolo. 3.8.2 Hora da entrega da inicial. 3.8.3 Juízo incompetente. 3.9 Síntese.

3.1 Natureza jurídica

Definir a natureza jurídica de alguma coisa é dizer qual seu regime jurídico. Assim, dizer que o prazo de 120 dias, estabelecido no art. 23 da Lei 12.016/2009, para impetração do mandado de segurança, é de decadência – significa dizer que a esse prazo se aplicam as normas pertinentes à decadência. Se se diz que tal prazo é de prescrição, se está a dizer que não são as normas pertinentes à decadência, mas as pertinentes à prescrição, que a ele se aplicam.

Conforme a doutrina mais conhecida, decadência é a extinção do direito, enquanto prescrição é a extinção da ação. Para Câmara Leal

A decadência extingue diretamente o direito e, com ele, a ação que o protege; ao passo que a prescrição extingue diretamente a ação e, com ela, o direito que protege. A decadência tem por objeto o direito, é estabelecida em relação a este e tem por função imediata extingui-lo;

a prescrição tem por objeto a ação, é estabelecida em relação a esta, e tem por função imediata extingui-la.¹

Com respaldo na doutrina, a jurisprudência tem afirmado que o prazo para impetração do mandado de segurança é de decadência. E assim tem feito especialmente para afastar a possibilidade de interrupção, ou de suspensão desse prazo.²

Se o prazo para a impetração do mandado de segurança é de decadência, então com seu decurso estaria extinto o próprio direito. Entretanto, como esclarece Alfredo Buzaid, os autores que consideram como de decadência esse prazo explicam que ele tem em vista a forma processual e não a relação jurídica material. Ou que é o direito de ação que decai. Ou ainda, que a perda do prazo para impetrar a segurança atinge o direito processual àquele remédio jurídico.³

Dizer-se que o decurso do prazo em questão atinge o direito à forma processual especial, ou o direito de ação, ou o direito processual a um remédio jurídico, é o mesmo que dizer simplesmente que ele atinge a *ação*. O prazo seria de prescrição, e não de decadência.

Melhor nos parece a posição de Alfredo Buzaid, que depois de explicar as distinções doutrinárias entre prescrição, decadência e preclusão, esclarece:

Ora, o Congresso Nacional, ao elaborar a Lei n. 1.533/51, quis deliberadamente afastar a controvérsia sobre prescrição, decadência e preclusão e para isso empregou a fórmula: “O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á ...” (art. 18). O prazo para impetrar mandado de segurança não é prazo preclusivo, porque ele não se verifica no curso do processo, tampouco é de prescrição ou decadência, porque não fere mortalmente o direito material, que remanesce imprejudicado, podendo ser pleiteado por via ordinária. O prazo é extintivo de uma faculdade pelo seu não exercício dentro de cento e vinte dias, contados da ciência do ato a ser impugnado. Não se justifica, pois, recorrer aos conceitos de prescrição, de decadência

1. Antônio Luís da Câmara Leal, *Da prescrição e da decadência*, 3ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1978, p. 100.

2. TRF-5ª Região, 2ª Turma, AMS 2.358-CE, rel. Juiz José Delgado, *DJU* II, de 8.2.1991, p. 1.680; 1ª Turma, AMS 3.480-PE, rel. Juiz Francisco Falcão, *DJU* II, de 6.9.1991, p. 21.330.

3. Alfredo Buzaid, *Do Mandado de Segurança*, Saraiva, São Paulo, 1989, pp. 152-153.

e de preclusão, para explicar a natureza do prazo, quando a própria lei subministra a ideia correta, que é de extinção do direito de requerer mandado de segurança.⁴

Efetivamente, fosse de *decadência* o prazo em exame, com o seu decurso extinto estaria o direito material. Fosse de *prescrição*, restaria afetada diretamente a ação, qualquer que fosse, para defesa do direito, e indiretamente o próprio direito. Preferível, pois, a posição do eminente processualista, buscando-se então delinear um regime jurídico próprio para o prazo em referência.

Aliás, a jurisprudência de certa forma já se encarregou de fazer isto, na medida em que admitiu não terminar o mesmo em dia no qual não exista expediente no Juízo em que deva ser impetrada a segurança, mesmo admitindo que, em princípio, trata-se de prazo não sujeito a interrupção, nem suspensão.

Interessante, outrossim, é a doutrina de Pontes de Miranda, que afirma tratar-se de prazo de preclusão, que somente se inicia quando surge para o interessado a ação concernente a seu direito certo e líquido,⁵ a ação especial de mandado de segurança.

Remanesce, porém, a crítica de Buzaid, segundo a qual a preclusão somente acontece *no processo*:

A preclusão supõe um processo já instaurado e em desenvolvimento e, como ensina José Frederico Marques, pode ser considerada, do ponto de vista objetivo, como um fato impeditivo destinado a guardar o avanço progressivo da relação processual e obstar o seu recuo para fases anteriores do procedimento e, do ponto de vista subjetivo, como a perda de uma faculdade ou direito processual que, por se haver esgotado ou por não ter sido exercido em tempo e momento oportuno, fica praticamente extinto.⁶

Como o prazo para a impetração do mandado de segurança não é prazo no processo, mas anterior a ele, cujo decurso impede sua instauração, não seria adequado qualificá-lo como prazo preclusivo.

4. Alfredo Buzaid, *Do Mandado de Segurança*, cit., pp. 159-160.

5. Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, tomo V, Ed. RT, São Paulo, 1968, p. 352.

6. Alfredo Buzaid, *Do Mandado de Segurança*, cit., pp. 153-154.

Em síntese, o prazo para impetração do mandado de segurança tem natureza própria, específica, tendo sido o seu regime jurídico construído pela jurisprudência. Nele predominam as regras pertinentes à decadência e à preclusão. Em atenção à doutrina predominante, e por questão de ordem prática, a ele eventualmente faremos referência como prazo de *decadência*.

3.2 *Constitucionalidade*

Há quem afirme ser inconstitucional a norma do art. 23 da Lei 12.016/2009, segundo a qual o direito de impetrar mandado de segurança extingue-se decorridos 120 dias contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.

Neste sentido Sérgio Ferraz, depois de citar alguns juristas eminentes, entre os quais o Min. Carlos Mário Velloso, do Supremo Tribunal Federal, argumenta:

Realmente, com a devida vênia dos que sustentam tese oposta, não vemos como pretender a validade do art. 18 [*refere-se à Lei 1.533/1951*] em tela, em face da Constituição. Nosso argumento fundamental repousa nas já tão proclamadas, neste trabalho, origem e moldura constitucionais do mandado de segurança. Esse *writ* foi encartado na Lei Magna com pressupostos estritos e claros, com vistas à realização de objetivos também claros e estritos. Como admitir, cientificamente, que uma garantia dessa magnitude possa ser ignorada pelo decurso de um prazo criado em lei ordinária, sem qualquer indicação constitucional a ele conducente?

As objeções levantadas ao opinamento que esposamos são, *vénia concessa*, de flagrante fragilidade, conforme se passa a evidenciar.

Em primeiro lugar, que os atos do poder administrador, assim, fiquem sempre subordinados ao poder julgador (Sidou), nada há de estranho ou inaceitável. Pelo contrário, isso é, aliás, uma das características excelsas dos plenos Estados de Direito, submetidos ao princípio do *rule of the law*.

Doutra parte (e ainda com Sidou), que o prazo legal seja, *in casu*, apenas simples disciplina do “modo, o processo, a forma de defender esse direito, que tanto pode ser a via privilegiada como outros caminhos judiciais mais lentos”, nada mais inexato. E assim não é: I – a uma, porque ser apenas simples disciplina processual não se compatibiliza com a natureza extintiva do prazo sob exame, como consagrado no pré-falado art. 18; II – a duas porque o mandado de segurança não

é apenas uma via judicial privilegiada de defender direitos. Ele é em si um direito fundamental, uma garantia tutelar básica.

Como indaga, com acuidade, Amir José Sarti (ob. cit., p. 117): “De que vale erigir-se um instrumento jurídico à magnitude de garantia constitucional se uma simples lei ordinária tem o poder de fulminá-lo, literalmente, pelo decurso de um lapso de tempo?”.

Em terceiro lugar (e já agora reportamo-nos à objeção de Lucia Valle Figueiredo), a quantificação dos dias do prazo da lei é problema, aqui, juridicamente irrelevante. A questão não reside em que a impetração se faça em 120 ou em 20 dias. O problema está em que o legislador ordinário não tem poderes, pelas considerações antes expendidas, de criar, sem supedâneo constitucional, prazos extintivos para o exercício de uma garantia constitucional, instituída sem submissão a termos temporais. No particular, não tem sequer cabimento, *data venia*, a discussão sobre a aceitação apenas de prazos razoáveis (tendo-se os despidos de razão como inconstitucionais), eis que inexistente qualquer critério científico válido para o tema. Por exemplo: por que proclamar que 20 dias seriam constitucionalmente inaceitáveis, porque não razoáveis (como quer Lucia Valle Figueiredo), se o remédio análogo na Áustria deve ser exercido em 15 dias, e em 30 na Suíça, Alemanha e Argentina (todos esses lapsos admitidos, em regra, como suficientes e razoáveis nas considerações doutrinárias que tal tema suscita, nos referidos países)? Aliás, que importância científica tem que em tais países os prazos sejam mais restritos que no Brasil (conforme pareceu sugestivo a Sidou, para sustentar a validade do art. 18 da Lei 1.533)?

Em quarto lugar, nada há de estranhável em que o mandado de segurança não esteja sujeito a prazos de impetração: tal é o que sempre aconteceu com o *habeas corpus* e, já agora, também com o *habeas data*, sem falar na ação direta de inconstitucionalidade.

Em suma, parece-nos insustentável o art. 18 da Lei 1.533, claramente infringente à matriz constitucional disciplinadora do mandado de segurança: enquanto existir o bem de vida cuja salvaguarda específica o *writ* objetiva resguardar, caberá o mandado de segurança.⁷

Em síntese, a fixação do prazo em referência seria inconstitucional porque o legislador ordinário não tem poderes de criar, sem supedâneo constitucional, prazos extintivos de uma garantia instituída pela Constituição sem submissão a termos temporais. A reforçar esse argumento invoca-se a inexistência de prazo extintivo para a impetração de *habeas*

7. Sérgio Ferraz, *Mandado de Segurança*, São Paulo, Malheiros Editores, 1992, pp. 99-100.

corpus e de *habeas data*. Alega-se, outrossim, que admitir o prazo em tela equivale a suprimir-se a garantia constitucional para a maioria da população, que não tem condições de acionar imediatamente a Justiça.⁸

A tese da inconstitucionalidade do dispositivo legal que estabelece o prazo para impetração do mandado de segurança já encontrou respaldo na jurisprudência,⁹ embora se possa considerar que se trata de decisão isolada, adotada por maioria de votos em uma das Turmas do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, e que não representa a posição nem mesmo daquele órgão fracionário do referido Tribunal.¹⁰

Na verdade trata-se de tese absolutamente minoritária, tanto na jurisprudência quanto na doutrina, e sem respaldo em nosso ordenamento jurídico, posto que, não obstante consagrada pela Constituição a garantia de acesso ao Judiciário, estabelece a lei ordinária prazos prescricionais.

Diz a Constituição que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Ao estabelecer os prazos de prescrição das ações, a lei não está excluindo da apreciação do Judiciário as lesões aos direitos respectivos. Apenas está delimitando o tempo durante o qual aquela apreciação é possível. Ao fazê-lo, não poderá estabelecer prazo de tal modo exíguo que, na prática, torne impossível o exercício do direito de ação. O prazo de prescrição há de ser, assim, razoável.

Assim como a lei, ao estabelecer prazos para a propositura das diversas ações, não viola o dispositivo constitucional que garante o acesso ao Judiciário,¹¹ ao estabelecer o prazo de 120 dias para impetração de mandado de segurança também não viola o dispositivo da Constituição que garante o direito a tal impetração.

Não nos parece que o estabelecimento do prazo de 120 dias, para a impetração do mandado de segurança, implique restrição à garantia constitucional. Pelo contrário, implica seu evidente fortalecimento.

Como ensina Lacerda Dantas, o mandado de segurança consiste numa técnica de sumarização da demanda, por ser reconhecido que, em

8. Cf. Ali Mazloum, “O Prazo para impetração do mandado de segurança”, em *Revista Jurídica*, Síntese, Porto Alegre, 186/41, abril/93.

9. TRF-5ª Região, 2ª Turma, AMS 5.057-CE, rel. Juiz Barros Dias, m.v., *DJU* de 16.4.1992, p. 9.762.

10. TFR-5ª Região, 1ª Turma, AMS 526-PE, rel. Juiz Castro Meira, *Diário do Poder Judiciário* (Recife-PE) de 19.12.1989, p. 45.

11. CF, art. 5º, inciso XXXV.

se tratando de ação que tutela um direito líquido e certo, descabe dilação probatória.¹²

O mandado de segurança destina-se à proteção do direito líquido e certo. Não se compreende que o titular de um direito dessa natureza, lesado por ato de autoridade, demore mais do que 120 dias para ir a juízo defendê-lo. Quem sofre lesão a direito seu, realmente importante, vai a juízo imediatamente.

Admitir que ao mandado de segurança fossem aplicáveis os dispositivos pertinentes à prescrição das ações ditas ordinárias, teria a consequência de descaracterizar o instrumento constitucional, que passaria a ser igual à ação de procedimento ordinário, na qual se trata de matéria simplesmente de direito, ou relativamente à qual dispõe o autor de prova pré-constituída. O traço distintivo a caracterizar o instrumento constitucional passaria a residir apenas no afastamento da viabilidade de dilação probatória, com a possibilidade aberta a inúmeras impetrações.

Inexistente o prazo decadencial de que se cuida, o número de mandados de segurança seria de tal sorte elevado que os titulares de direitos líquidos e certos deixariam de dispor de um instrumento ágil, posto que o mandado de segurança estaria na vala comum dos demais processos.

O prazo para a impetração do mandado de segurança, ao contrário do que pode parecer, fortalece significativamente o instrumento processual em causa, reservando-o para a proteção dos direitos cuja importância não admita vacilação, não admita demora na iniciativa da impetração.

Registre-se, finalmente, que o STF já sumulou o seu entendimento no sentido de que é constitucional a lei que fixa o prazo para impetração do mandado de segurança.¹³

3.3 Termo inicial

3.3.1 Dispositivo específico. A ciência do ato impugnado

Nos termos da lei específica, os 120 dias do prazo para impetração do mandado de segurança devem ser “contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado”.¹⁴

12. Francisco Wildo Lacerda Dantas, “A questão da decadência do mandado de segurança”, *RT* 703/27.

13. STF, Súmula 632.

14. Lei 12.016/2009, art. 23.

Na determinação do termo inicial desse prazo aplica-se o entendimento concernente aos prazos processuais em geral, já estabelecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e, agora, constante do CPC/2015.¹⁵

Assim, tendo o interessado tido ciência do ato impugnado mediante intimação ocorrida em uma sexta-feira, o prazo de 120 dias terá início na segunda-feira seguinte. E se nesta não houver expediente, o prazo começará no primeiro dia útil seguinte.¹⁶

3.3.2 *Peculiaridades*

Em matéria tributária, alguns aspectos relativos ao termo inicial do prazo de decadência exigem especial atenção. Como diversos podem ser, na mesma relação tributária, ou até em uma suposta relação tributária, os atos tidos como lesivos do direito do contribuinte, diversos podem ser os marcos a partir dos quais se deve contar o prazo em questão.

Se é considerado abusivo o início da ação fiscal, porque o contribuinte está ao amparo de uma consulta ainda não respondida, por exemplo, cabe a impetração contra o ato inicial da ação fiscal, que se materializa no termo de seu início. Sendo assim, voltando-se a impetração contra o início da ação fiscal, o prazo deve ser contado da data em que o contribuinte é intimado da lavratura do respectivo termo.

Pode, porém, a impetração voltar-se contra a lavratura de um auto de infração. Neste caso, o prazo se conta da data em que o contribuinte tem ciência dessa lavratura. Mas é possível que o contribuinte prefira impugnar o auto de infração perante a autoridade administrativa competente, e neste caso, não ficará impedido de impetrar mandado de segurança contra a decisão de primeira instância administrativa, que porventura julgue procedente, total ou parcialmente, a exigência fiscal. E se prefere usar o recurso administrativo, submetendo a questão à segunda instância administrativa, poderá impetrar o mandado de segurança contra a decisão nesta proferida, dando pela procedência da ação fiscal.

15. “Art. 224. Salvo disposição em contrário, os prazos serão contados excluindo o dia do começo e incluindo o dia do vencimento. § 1º. Os dias do começo e do vencimento do prazo serão protraídos para o primeiro dia útil seguinte, se coincidirem com dia em que o expediente forense for encerrado antes ou iniciado depois da hora normal ou houver indisponibilidade da comunicação eletrônica.”

16. STF, Súmula 310.

Poderia parecer que somente depois de se tornar exequível o crédito tributário, pela inscrição deste na dívida ativa, seria cabível a impetração. A tese não tem fundamento. Ainda mesmo entendendo que a exigência fiscal, antes da inscrição do crédito, não é executável e, assim, não lesa direito, tem-se de admitir a possibilidade de impetração preventiva.¹⁷ E assim a impetração, contra qualquer dos atos que antecedem a inscrição do crédito como dívida ativa, seria impetração preventiva.

Há, por outro lado, quem sustente que depois da inscrição do crédito tributário como dívida ativa não cabe mais a impetração de mandado de segurança, pois o direito creditório tornou-se líquido e certo, não se podendo contra ele admitir outro direito líquido e certo.¹⁸ A tese, porém, é improcedente. Aliás, é tese antiga e hoje plenamente superada. Parte de um equívoco no pertinente ao conceito de direito líquido e certo. Considera como tal um direito incontestável. E na verdade, se direito líquido e certo fosse direito incontestável, seria inadmissível um direito líquido e certo opondo-se a um outro direito líquido e certo.¹⁹

É cabível a impetração de mandado de segurança contra a inscrição do crédito tributário como dívida ativa. E da data em que o contribuinte toma conhecimento dessa inscrição é que, em última análise, conta-se o prazo de 120 dias para a impetração. Explica-se: é que toda e qualquer lesão ao direito do contribuinte, desde o início da ação fiscal, pode ser questionada na impetração contra o ato de inscrição do crédito como dívida ativa.

É importante, porém, que a impetração se faça com objetividade e clareza. Se o contribuinte pede o mandado de segurança contra a lavratura do auto de infração, por exemplo, e não contra o ato de inscrição do crédito como dívida ativa, há de fazê-lo dentro de 120 dias da data em que teve ciência da lavratura do auto de infração. Se quiser, depois desse prazo, questionar aquele auto, porque não se defendeu na via adminis-

17. Na verdade o contribuinte tem direito de não ter contra ele constituído um crédito tributário em desacordo com o ordenamento jurídico. O direito de não ser considerado devedor. Assim, mesmo sem que o crédito seja ainda exigível, esse direito já pode ser considerado atingido pelos atos da Fazenda Pública, tendentes a constituir o crédito tributário.

18. Castro Nunes, *Do Mandado de Segurança*, 9ª ed., Forense, Rio de Janeiro, p. 193: “A cobrança em si mesma contraíndica o uso do mandado de segurança, dado o caráter de liquidez e certeza do crédito, por força de presunção legal”.

19. O conceito de direito líquido e certo está examinado no capítulo em que tratamos dos pressupostos constitucionais para a impetração do mandado de segurança.

trativa, mas antes de ser cientificado da inscrição do crédito como dívida ativa, deve impetrar mandado de segurança *preventivo*.

A impetração preventiva, neste caso, será contra a exigência do tributo indevido, que o impetrante tem justo receio venha a ocorrer.

É interessante notar que o lançamento do tributo não deve ser considerado desde logo um ato lesivo de direito do contribuinte, porque, diversamente do que acontece com os atos administrativos em geral, é desprovido de autoexecutoriedade. O fisco não pode fazer valer o seu direito de crédito contra o contribuinte a não ser mediante a propositura da execução fiscal correspondente, e esta depende da inscrição do crédito como Dívida Ativa.

3.3.3 *Ato administrativo único com efeitos permanentes*

O Superior Tribunal de Justiça entende que em se tratando de ato administrativo único, embora de efeitos permanentes, o prazo para a impetração começa da publicação do ato. Neste sentido decidiu:

Processual Civil. Mandado de Segurança. Decadência. Termo inicial. Art. 18 da Lei 1.533/51. Ato administrativo único com efeitos permanentes.

1. Edital que estabeleceu horário para atendimento a advogados pela magistrada é ato administrativo único, concreto e de efeito permanente, cujas consequências prolongam-se no tempo, sendo sua publicidade o termo inicial para a contagem da decadência, nos termos do art. 18 da Lei 1.533/51, para efeito de interposição do *mandamus*.

2. Diferentemente, dos atos sucessivos e autônomos decorrem prazos próprios e independentes, com a renovação sucessiva do prazo decadencial para a interposição do mandado de segurança, hipótese não contemplada nos autos.

3. Decadência configurada na espécie, porque escoados mais de 120 dias (cento e vinte dias) da publicação do ato que supostamente violou direito líquido e certo do ora recorrente.

4. Recurso ordinário improvido.²⁰

Tratava-se de recurso em mandado de segurança impetrado pela Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de Santa Catarina, e a nosso ver essa

20. STJ, ROMS 13.792-SC, rela. Min. Eliana Calmon, j. 20.6.2002, DJU I de 5.5.2003 (ementa).

decisão não alberga o melhor entendimento sobre o assunto. Na verdade a relação entre os advogados e os magistrados é de natureza continuativa. É perfeitamente possível que não se tenha concretizado nenhuma lesão a direito dos advogados durante os 120 dias contados da publicação do malsinado edital. Esse prazo já constitui uma restrição, que não deve ser ampliada. Ele na verdade somente deve ser imposto aos que, suportando a lesão decorrente do ato administrativo, somente depois de 120 dias resolvem se insurgir contra ele pela via do mandado de segurança.

Este nosso ponto de vista parece ter apoio no entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal em caso de mandado de segurança impetrado contra omissão continuada da Administração Pública, como a seguir se verá.

3.3.4 Omissão continuada da Administração Pública

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que em caso de omissão continuada por parte da Administração Pública não corre o prazo de decadência.²¹ A omissão continuada é exatamente igual, para esse fim, ao ato de efeitos permanentes a que nos reportamos no item precedente. Não existe nenhuma razão para o tratamento diferente. Tanto em um, como no outro caso, não se deve admitir o curso da decadência.

3.4 Impetração e recurso administrativo

3.4.1 O efeito suspensivo das reclamações e recursos

Se em face do auto de infração o contribuinte ofereceu defesa administrativa, ou, em outras palavras, se o contribuinte impugnou o auto de infração perante a autoridade administrativa competente, não se inicia o prazo porque a impugnação tem efeito suspensivo, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. Julgada a causa em primeira instância administrativa, se o contribuinte interpõe o recurso cabível, ainda não terá início o prazo para impetração do mandado de segurança, porque também esse recurso, nos termos do citado dispositivo legal, tem efeito suspensivo.²²

21. STF, 1ª Turma, ROMS 23.987-9, rel. Min. Moreira Alves, j. 23.3.2003, *DJU* I de 2.5.2003, p. 40 (ementa) e *RDDP* 4/230-231, Dialética, São Paulo, julho/2003.

22. O TRF-5ª Região já decidiu adotando esse entendimento, em acórdão assim ementado:

A rigor, o prazo em tela não começa com a ciência, pelo contribuinte, do julgado do Conselho de Contribuintes, a não ser que a impetração se volte especificamente contra esse julgado. O prazo começa quando o lançamento, que se completou com aquele julgado, torna-se exequível. Começa, portanto, com a inscrição do crédito correspondente como dívida ativa.

3.4.2 *Suspensividade e cabimento da impetração*

A Lei 12.016/2009 estabelece que não se dará mandado de segurança contra ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independente de caução.²³

Tal prescrição normativa, entretanto, tem sido interpretada no sentido de que só é incabível a segurança se o interessado interpõe o recurso administrativo. É que, uma vez interposto o recurso administrativo, que tem efeito suspensivo, o ato administrativo fica com a sua executividade suspensa, deixando, portanto, ainda que temporariamente, de ser lesionador de direito.

Ocorre que sendo, como é, cabível a impetração preventiva, se ocorrer impetração enquanto pendente de apreciação recurso administrativo com efeito suspensivo é razoável admitir-se que se trata de impetração preventiva, justificável em face do receio de que a decisão do recurso não será favorável ao impetrante.

Em matéria tributária, tem-se lei específica determinando que a propositura, pelo contribuinte, de ação para discutir a dívida tributária, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.²⁴ Dessa prescrição legal, que se reporta

“Processual Civil. Mandado de Segurança. Decadência. Na pendência de julgamento de recurso administrativo com efeito suspensivo, interposto contra ato apontado como ilegal, não se inicia o prazo de decadência da ação mandamental (Lei 1.533/51, art. 5º, inciso I). A teor do art. 151, combinado com os arts. 19 do Decreto-lei 822/69, e 33, do Decreto 70.235/72, o recurso administrativo tributário será recebido no efeito suspensivo, independentemente de garantia de instância. Comprovado nos autos, que da decisão do Conselho de Contribuintes, indeferitória do recurso tomou ciência o impetrante em 24.8.90, e ajuizada a segurança em 28.11.90, afasta-se a alegativa de decadência do direito à impetração. Apelo provido. Sentença reformada. Baixa à instância de origem para exame do mérito da impetração” (AMS 6.078-PE, rel. Juiz Geraldo Apoliano Dias, *DJU* II de 18.9.1992, p. 29.054).

23. Lei 12.016/2009, art. 5º, inciso I.

24. Lei 6.830, de 22.9.1980, art. 38 e seu parágrafo único.

expressamente ao mandado de segurança, conclui-se que este é cabível, mesmo tendo sido utilizado pelo contribuinte o recurso administrativo, posto que a impetração implica desistência do recurso.

3.5 *O prazo na impetração preventiva*

Afirmando que o prazo de 120 dias para a impetração da segurança “passa a fluir do dia em que, inequívoca e provadamente, o titular do direito toma conhecimento do ato infringente ou ameaçador”, admite Sérgio Ferraz²⁵ a extinção, pelo decurso desse prazo, do direito de requerer mandado de segurança preventivo.

Não nos parece, porém, que se deva cogitar da extinção do direito à impetração, pelo decurso do prazo legalmente estabelecido, tratando-se de impetração preventiva. Ameaça não é ato lesivo. Ameaça apenas cria um receio justo de que o ato lesivo venha a ser praticado.

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.²⁶

Para ele, se a impetração é contra uma ameaça determinada, deve ocorrer em 120 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.

Essa tese deve ser examinada com muito cuidado e assim compreendida em seus devidos termos. É preciso que se estabeleça claramente a distinção entre a ameaça capaz de gerar o justo receio, que enseja a impetração preventiva, e o ato lesivo do direito. Admitir, como admite Pontes de Miranda, a decadência do direito à impetração do mandado de segurança preventivo, não quer dizer que, a partir da ameaça, tenha início um prazo de decadência do direito à impetração do mandado de segurança contra o ato lesivo do direito do impetrante.

Também é necessário, para bem compreendermos a tese de Pontes de Miranda, não confundirmos a ameaça consubstanciada em ato objetivo que é anunciador de uma prática lesiva ao direito do contribuinte, mas não perdura no tempo, com a ameaça consubstanciada em uma situação

25. Sérgio Ferraz, *Mandado de Segurança*, cit., pp. 100-101.

26. Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967*, t. V, cit., p. 354.

jurídica permanente, como é a que decorre da edição de uma lei inconstitucional, que gera um estado de ameaça permanente, posto que a lei inconstitucional pode vir a ser aplicada a qualquer tempo.

Em matéria tributária geralmente não se cogita de ameaça, no sentido de um ato anunciador da prática lesiva ao direito do contribuinte. O justo receio decorre da própria existência de lei inconstitucional, ou de norma infralegal contrária à lei. Nestes casos há um *estado de ameaça permanente*, que tem início com o surgimento da situação de fato que enseja a incidência da lei, ou outra norma desprovida de validade jurídica, e vai até a prática efetiva da lesão, ou, em outras palavras, até a aplicação da norma inválida.

Não se há de cogitar de decadência antes de consumada a lesão ao direito do contribuinte. E esta em regra somente acontece com o lançamento, ou, para ser mais exato, com a inscrição do crédito tributário como dívida ativa. Essa tese já foi acolhida pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em julgado cuja ementa diz:

Em mandado de segurança preventivo, fundado em justo receio do contribuinte em sofrer ação do fisco, que reputa abusiva, inexistindo o lançamento ou qualquer ato que lhe seja equiparado, que concretize a ofensa a direito líquido e certo do impetrante, não se pode falar em início do prazo decadencial, previsto no art. 18, da Lei n. 1.533/51.²⁷

No mesmo sentido manifestou-se já o TRF da 3ª região:

Em sede de mandado de segurança preventivo, como no caso, é imprópria qualquer discussão acerca do transcurso do prazo de 120 dias para a impetração.²⁸

Preferimos sustentar que em se tratando de impetração preventiva não existe decadência do direito ao mandado de segurança.²⁹ De todo

27. TRF-5ª Região, 1ª Turma, AMS 2.014-SE, rel. Juiz Francisco Falcão, *DJU* II de 12.10.1990, p. 23.932.

28. TRF-3ª Região, AMS 178.938, rel. Juiz Andrade Martins, *DJU* II de 18.11.1997, p. 98.277, e *RDDT* 29/204-205, Dialética, São Paulo.

29. N.A. Entendimento que tem sido acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça: “AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E **TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. LEIS 10.637/2002 E 9.718/1998. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊ-**

modo, é razoável admitir que se existiu uma ameaça consubstanciada em ato objetivo, individualizado, praticado há mais de 120 dias, e cujos efeitos não perduram a provocar justo receio da prática do ato lesivo, já não tem sentido a impetração. Não se pode, porém, confundir a ameaça que não perdura no tempo com o estado de ameaça permanente, e, seja como for, não se pode admitir que a partir da ameaça comece prazo decadencial do direito à impetração do mandado de segurança contra a efetiva prática da lesão ao direito do impetrante.

3.6 *O prazo na relação jurídica continuativa*

3.6.1 *Relação instantânea e relação continuativa*

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 respec-

CIA. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. Apesar da argumentação da parte agravante quanto à aplicabilidade da Súmula 7/STJ à espécie, impõe-se observar que o Recurso Especial dedicou-se a tema exclusivamente de direito, ao discorrer sobre a afronta aos arts. 1º e 18 da Lei 1.533/1951, defendendo a natureza preventiva da impetração que visa a afastar as alterações introduzidas pela Lei 10.637/2002. 2. No mais, a decisão agravada seguiu o entendimento consolidado nesta Corte Superior de que, em casos de **Mandado de Segurança preventivo**, com o objetivo de se discutir a sistemática de recolhimento de tributos, é inaplicável o **prazo** decadencial de 120 dias, previsto no art. 18 da Lei 1.533/1951. Vejam-se, por oportuno, alguns julgados desta diretriz judicante: EREsp. 653.393/RJ, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJU 1.10.2007; EREsp. 467.653/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJU 12.5.2004; REsp. 1.216.972/AM, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJU 3.2.2011; REsp. 833.709/PE, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 10.8.2006. 3. O raciocínio é perfeitamente aplicável à hipótese dos autos, de forma que, tratando-se de **Mandado de Segurança preventivo**, com o objetivo de se afastar as alterações introduzidas pela Lei 10.637/2002, a fim de não sofrer penalidade pelo recolhimento da contribuição ao PIS, relativamente aos meses de competência de dezembro/2002 em diante, na forma prevista pela Lei 9.715/1998, é inaplicável o **prazo** decadencial de 120 dias, previsto no art. 18 da Lei 1.533/1951. 4. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido” (STJ, 1ª. T, AIREsp 1.200.535, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJ de 6.4.2017).

tivo, 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 impugnado, na segunda, porém, cada ato pode ser atacado pelo writ e, assim, a cada qual corresponderá prazo próprio e independente.³⁰

Tratando-se 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.

3.6.2 Ameaça ou norma de efeito concreto

A nosso ver, nos tributos que, na terminologia do Código Tributário Nacional, estão sujeitos a lançamento por homologação,³¹ 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 autoexecutável 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.

30. STF, RE 95.238-PR, rel. Min. Néri da Silveira, RTJ 112/278-281.

31. A situação será diversa se houver, em processamento ou já concluído, lançamento de ofício. Neste caso a impetração pode ser contra um ato específico praticado na ação fiscal, embora também possa ser impetrado preventivamente, em certas situações.

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 de que, em face da lei reputada inválida, tem o dever de adotar o comportamento nela prescrito. Tratando-se 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.

3.6.3 O entendimento do STF

Já decidiu o Supremo Tribunal Federal que relativamente ao ICMS cada cobrança de parcela indevida representa, em princípio, um ato coativo autônomo, não se havendo de considerar, neste caso, a data de vigência da norma, para a verificação da decadência. Invocou, então, o Ministério Público, no parecer acolhido nesse julgado, precedente com manifestação do saudoso Min. Nelson Hungria, assim:

Tenho para mim que, no tocante ao *dies a quo* do prazo de mandado de segurança, há que distinguir entre o caso de ato administrativo único, mas com efeitos permanentes, e o caso de atos administrativos sucessivos e autônomos, embora emanados em virtude de uma norma inicial idêntica. Na primeira hipótese, o prazo do mandado de segurança há de ser contado da data do ato impugnado; na segunda, porém, cada ato pode ser impugnado pelo *writ* e, assim, a cada qual corresponderá prazo próprio ou independente. Ora, em se tratando do imposto de vendas e consignações, a cobrança deste ocorre acerca