

**HUGO DE BRITO
MACHADO**

MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA



13ª edição
Revista e atualizada

Atualizador
Hugo de Brito Machado Segundo

2026

 **EDITORA**
Jus **PODIVM** |  **MALHEIROS**
EDITORES
www.editorajuspodivm.com.br

IMPETRAÇÃO PREVENTIVA

13.1 Introdução. 13.2 A garantia constitucional de prevenção. 13.3 As restrições. 13.4 Os fatos incontroversos. 13.5 Impetração preventiva e impetração contra a lei em tese. 13.6 A ameaça e o justo receio. 13.7 A impetração preventiva e o fato complexo. 13.8 A questão da decadência. 13.8.1 Restrições aos instrumentos contra o arbítrio. 13.8.2 Impetração contra a lei em tese e decadência. 13.8.3 Distinção entre lesão e ameaça. 13.8.4 Impetração preventiva e decadência na jurisprudência do STJ. 13.8.5 As relações de trato sucessivo. 13.8.6 Leis de efeitos concretos. 13.8.7 Equívocos ou tendências ideológicas?. 13.9 Conclusões.

13.1 Introdução

Não obstante a existência de várias e excelentes obras a respeito do mandado de segurança, ainda é precária a doutrina sobre essa garantia constitucional, especialmente no pertinente a algumas questões, entre as quais a da impetração preventiva.

A lei certamente é a fonte do direito, por excelência. Entretanto, na compreensão da lei, a doutrina tem papel de grande relevância, razão pela qual tem sido considerada também uma fonte do direito.¹ Também a jurisprudência, sabemos todos, tem grande importância na fixação de conceitos jurídicos, sendo inegável por isto o seu valor didático.

Ocorre que, em tema de mandado de segurança preventivo, algumas lições da doutrina foram mal compreendidas pela jurisprudência, impondo-se, portanto, um reexame de algumas questões. É o que pretendemos fazer neste estudo.

1. Arnaldo Vasconcelos, *Teoria da Norma Jurídica*, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1986, p. 275.

13.2 *A garantia constitucional de prevenção*

Estabelece a Constituição, entre os direitos e garantias individuais:

Conceder-se-á *habeas corpus* sempre que alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder.²

E dispõe, em seguida:

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.³

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

O mandado de segurança preventivo, junto com as cautelares, é o mais eficaz instrumento de distribuição de justiça, posto que prevenir é melhor que reparar, proteger é melhor que recompor. Nenhuma lesão é completamente reparada ou recomposta. – É ilegal o provimento jurisdicional que extingue Mandado de Segurança preventivo à míngua de ato coator, pois a decisão que poderia ser tomada dirigir-se-ia ao impedimento da efetivação de atos acoimados de ilegítimos, prestes a ocorrer. – Caracterizado o *periculum in mora*, porquanto em não satisfazendo a imposição, a postulante se oferece como inadimplente, ficando sujeita às sanções daí decorrentes. – Segurança concedida, para o fim de assegurar o regular processamento do *writ* aforado em primeiro grau.⁴

2. CF, art. 5º, inciso LXVIII.

3. F, art. 5º, inciso LXIX.

4. TRF-3ª Região, 2ª Seção, MS 77.983-SP, rela. Juíza Annamaria Pimentel, j. 6.4.1993, *DJSP* de 24.5.1993, p. 98, e *Repertório IOB de Jurisprudência* 13/93, p. 247.

A ementa do acórdão, acima transcrita, da lavra da Juíza Annamaria Pimentel, releva sua profunda sensibilidade, que a caracteriza como excelente julgadora. A Constituição garante não apenas a reparação, mas também a prevenção. E ao aplicador da norma constitucional não é lícito desconhecer que na verdade *prevenir é melhor que reparar, proteger é melhor que recompor*, porque de fato *nenhuma lesão é completamente reparada ou recomposta*.

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

13.3 As restrições

Não há dúvida de que a simples ameaça a um direito líquido e certo enseja a impetração de mandado de segurança. Mesmo antes da atual Constituição, era indubitado o cabimento de mandado de segurança preventivo. Em matéria tributária, todavia, restrições foram feitas pela doutrina.

O mestre Castro Nunes nem mesmo admitia o mandado de segurança preventivo em matéria de impostos. Em suas palavras:

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.⁵

Outros, sem repelir diretamente o mandado de segurança preventivo, a ele colocam restrições por via indireta, exigindo comprovação da ameaça. Neste sentido, Alfredo Buzaid reproduz a doutrina de Caio Tácito:

Não é suficiente o temor ou receio de que a autoridade exorbite de seus poderes. Para que esse receio se torne *justo*, é mister que a autoridade tenha manifestado objetivamente, por meio de atos preparatórios ou de indícios razoáveis, a tendência de praticar atos ou omitir-se a

5. Castro Nunes, *Do Mandado de Segurança*, 7ª ed., atualizada por José Aguiar Dias, Rio de Janeiro, Forense, 1967, p. 205.

fazê-los, de tal forma que, a consumir-se este propósito, a lesão do direito se torne efetiva.⁶

E acolhe a lição de Barbi, segundo a qual

a ameaça será “objetiva” quando “real”, traduzida por fatos e atos e não pela mera suposição; e será “atual” se existir no momento, não bastando que tenha existido em outros tempos e haja desaparecido.⁷

Sérgio Sahione Fadel, depois de invocar a mesma lição de Barbi, assevera que a ameaça

há de ser *fundada, atual e individual*, ou seja, lastreada em fatos concretos e não em simples suspeitas. E o ônus da prova é, no caso, do requerente da medida.⁸

Celso Ribeiro Bastos também afirma que a ameaça, capaz de ensejar o mandado de segurança preventivo,

há de decorrer de indícios objetivos (daí porque a expressão tradicionalmente utilizada era “justo receio”, a nosso ver termo mais adequado para expressar a ideia pretendida) da existência de lesão iminente, na configuração de indícios que tornem certa ou bastante provável, a pendência da prática do ato impugnado. Se abandonarmos tal requisito estaremos admitindo a possibilidade da utilização do mandado de segurança contra a lei em tese. Editada esta, todo aquele que se considerasse ameaçado da sua futura aplicação poderia comparecer a juízo. Ora, tal permissividade acabaria por excluir um dos pressupostos básicos do comparecimento a juízo, qual seja, o da demonstração do legítimo interesse e, este há de decorrer, repita-se, de um direito lesado ou ameaçado.⁹

Humberto Theodoro Júnior afirma haver opinião unânime dos processualistas, no sentido de que o justo receio é o temor justificado, embasado em fatos exteriores, em dados objetivos.¹⁰

6. Alfredo Buzaid, *Do Mandado de Segurança*, vol. I, São Paulo, Saraiva, 1989, p. 203.

7. Idem, *ibidem*.

8. Sérgio Sahione Fadel, *Teoria e prática do Mandado de Segurança*, 2ª ed., Rio de Janeiro, José Konfino Editor, 1976, p. 38.

9. Celso Ribeiro Bastos, *Do Mandado de Segurança*, São Paulo, Saraiva, 1978, pp. 44-45.

10. Humberto Theodoro Júnior, “O Mandado de Segurança preventivo e a lei em tese”, em Sálvio de Figueiredo Teixeira (Coord.), *Mandado de Segurança e de Injunção*, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 292.

A jurisprudência dos tribunais vem adotando tal entendimento. Já o Tribunal Federal de Recursos consagrara a doutrina segundo a qual receio justo de violação de direito, capaz de autorizar o mandado de segurança preventivo é aquele que tem por pressuposto uma ameaça objetiva e atual, apoiada em fatos e atos, e não em meras suposições.¹¹ No Tribunal Regional Federal da 5ª Região essa tese também vem sendo adotada por muitos Juízes.¹²

13.4 Os fatos incontroversos

No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, especialmente em sua Primeira Turma, alguns julgados exigem a prova de que a parte impetrante é contribuinte do imposto impugnado. Prova dos fatos que a colocam na condição de sujeito passivo da relação tributária objeto da questão. Os Juízes Ridalvo Costa e Francisco Falcão sustentaram ser inadmissível a impetração na qual a petição inicial vem instruída apenas com o instrumento procuratório. Entendem que nesses casos estaria havendo impetração contra a *lei em tese*.

O equívoco, porém, é evidente. O impetrante, naqueles casos, afirma os fatos com base nos quais pede a segurança. O que se há de resolver, portanto, não é a questão de saber se a impetração está sendo dirigida, ou não, contra *lei em tese*. A verdadeira questão, aí, é a de saber se fatos afirmados pelo impetrante, e não negados, mas até implicitamente afirmados também pela autoridade impetrada, carecem de prova.

Segundo o Código de Processo Civil, independem de prova os fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária.¹³ E também os fatos admitidos, no processo, como incontroversos.¹⁴

11. TFR, AMS 90.301-SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJU de 1.3.1984, p. 2.680.

12. TRF-5ª Região, 1ª Turma, AMS 5.533-PE, rel. Juiz Castro Meira, j. 26.3.1992, DJU II 10.4.92, p. 8.977, e *Repertório IOB de Jurisprudência* 12/92, p. 216, cujo acórdão, unânime, tem a seguinte ementa: “Mandado de segurança preventivo. Documentos. Justo receio. – Incabível o exame de mandado de segurança em que a inicial está acompanhada apenas de procuração, prova do ato constitutivo da impetrante e fotocópia de voto proferido em caso similar. – O justo receio não deve ser apenas pressuposto, mas traduzido em atos concretos que evidenciem sua objetividade e atualidade. – Processo que se declara extinto”.

13. Art. 374, inciso II, do CPC/2015.

14. Art. 374, inciso III, do CPC/2015.

Onde não haja controvérsia quanto aos fatos alegados pelos litigantes, a questão se traduz à mera aplicação do direito.¹⁵

De fatos incontroversos se cuida tanto na hipótese de confissão, quanto na hipótese de admissão. Há, porém, uma diferença importante entre as duas hipóteses, tanto que o legislador as distinguiu, referindo-se a cada uma delas em inciso diverso do art. 374 do Código de 2015.

O verbo *admitir* é usado em sentido abrangente, tanto para dizer-se de situações nas quais ocorre confissão, como para dizer de situações nas quais ocorre admissão. Mas a própria lei define confissão de modo a indicar a distinção que se há de estabelecer entre esta e a admissão.

Há confissão, quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário.¹⁶ Caracteriza a confissão, portanto, o favorecimento da parte contrária. Por isto mesmo a lei estabelece certas restrições à confissão. Não vale a confissão de fatos relativos a direitos indisponíveis.¹⁷ No pertinente à confissão implícita, resultante da omissão do dever de impugnar os fatos alegados pela parte contrária, a lei não lhe atribui valor, se não for admissível a respeito dos fatos não impugnados a confissão expressa; se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato, e, ainda, se estiver em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.¹⁸

Na admissão, nenhuma dessas restrições é invocável, pois o que a distingue da confissão é precisamente o não favorecimento da parte contrária. Os fatos, na admissão, são incontroversos, no interesse comum, do autor e do réu, para que a demanda possa ser julgada.

No dizer de Carnelutti,

à afirmação de um fato por parte de um litigante pode corresponder a afirmação do *mesmo fato* por parte do outro. Isto sucede sempre que *também este outro ponha aquele fato como pressuposto de seu pedido ao juiz*. Se peço ao juiz que condene Tício à restituição da soma mutuada, e Tício por sua vez pede ao Juiz que indefira meu pedido por não se haver celebrado contrato algum de mútuo entre nós, existe somente a afirmação (da existência) do contrato, feita por

15. Moacir Amaral Santos, *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, 13ª ed., Saraiva, São Paulo, 1990, 2º vol., p. 335.

16. Art. 389 do CPC/2015.

17. Art. 392 do CPC/2015.

18. Art. 341 do CPC/2015.

mim; se Ticio em vez disto pede ao juiz que indefira meu pedido por já haver restituído a soma mutuada, então existe *afirmação bilateral* quanto à celebração do contrato de mútuo e quanto à entrega da soma em dinheiro ao mutuário, posto que também Ticio coloca estes fatos como pressupostos de seu pedido. A afirmação de um fato já afirmado pela parte contrária chama-se *admissão*, que pode ser definida como *colocação como pressuposto do pedido, de um fato já pressuposto do pedido do adversário*.¹⁹

O impetrante afirma fatos que constituem pressupostos para a questão de saber, por exemplo, se tributo questionado é devido ou não. Explícita ou implicitamente afirma a existência de fatos que o coloca na condição de sujeito passivo da relação tributária em questionamento. E a autoridade impetrada os admite, limitando-se a questionar o direito, sustentando a constitucionalidade da lei reguladora da espécie. Não há, assim, o que se deva questionar em torno dos aspectos factuais da demanda.

É importante notar que, nesse caso, o Juiz concederá ou negará a segurança requerida, sem fazer qualquer referência aos fatos pressupostos da demanda, certamente por considerá-los irrelevantes. Na verdade, tais fatos são irrelevantes, porque não é em torno deles que se estabelece a controvérsia. E não são apenas fatos incontrovertidos. São fatos bilateralmente colocados como pressuposto das respectivas demandas, de sorte que o juiz não pode deixar de os colocar na base da decisão, sob pena de estar, a pretexto de exigir provas, denegando o direito, de ambas as partes, a uma decisão de mérito.

De todo modo, para evitar situações assim, que muita vez acarretam graves prejuízos para os impetrantes, devem estes, com a inicial, fazer

19. Francesco Carnelutti, *La Prova Civile*, Giuffrè, Milano, 1992, p. 19:

“Alla affermazione di un fatto da parte di un litigante può corrispondere a la affermazione del medesimo fatto da parte dell'altro; ciò segue in quanto anche l'altro ponga quel fatto como pressupposto della sua domanda al giudice. Se domando al giudice di condanare Tizio alla restituzione della somma mutuata, e Tizio alla sua volta domanda al giudice di respingere la mia domanda perché nessun contratto di mutuo fu tra noi concluso, vi è affermazione (della esistenza) del contratto solo da parte mia; se Tizio invece domanda al giudice di respingere la mia domanda perché la somma mutuata fu già restituita, vi è affermazione bilaterale della conclusione del contratto di mutuo e della consegna della somma al mutuario, perché anche Tizio pone questi fatti como premesse della sua domanda. La affermazione di un fatto già affermato dalla contraparte si chiama ammissione, la cui nozione dunque si precisa in questi termini: posizione como presuposto della domanda di unfatto già presuposto dalla domanda avversaria”.

a prova da condição de contribuintes do tributo questionado. Ou, mais exatamente, devem fazer a prova dos fatos que os colocam na condição de sujeito passivo da relação tributária a respeito de cuja existência, ou modo de ser, se questiona. Embora indevida, a exigência pode ser atendida facilmente, e com isto são evitadas as soluções formalistas, quase sempre extremamente gravosas para as partes.

13.5 *Impetração preventiva e impetração contra a lei em tese*

Afastemos desde logo a confusão, feita por alguns, entre mandado de segurança preventivo e mandado de segurança contra a lei em tese. São coisas inteiramente distintas.

Há quem entenda

como lei em tese aquelas normas abstratas que, enquanto não aplicadas por ato concreto de execução, são incapazes de acarretar lesão a direito individual.²⁰

Na verdade, porém, a lei deixa de ser *em tese* no momento em que *incide*. No momento em que ocorrem os fatos na mesma descritos, e que, por isto mesmo nasce a possibilidade de sua aplicação. Não é o ato de aplicar a lei, mas a ocorrência de seu suporte fático, que faz com que a lei possa ser considerada já no plano concreto.²¹

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.

Aliás, contra a lei em tese descabe não apenas o mandado de segurança, mas toda e qualquer ação, salvo, é claro, a direta de controle

20. Roberto Eurico Schmidt Júnior, *Mandado de Segurança*, Curitiba, Juruá, 1993, p. 41.

21. Esta consideração é da maior relevância para explicar a distinção entre mandado de segurança contra a lei em tese e mandado de segurança preventivo.

de constitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal. Inexiste prestação jurisdicional contra lei que não incidiu, pois a atividade jurisdicional caracteriza-se, exatamente, por desenvolver-se em face de casos concretos.²²

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 situações das quais inexoravelmente decorrerá o fato imponível. 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 imponível. Basta que estejam concretizados fatos dos quais logicamente decorra o fato imponível.

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

22. Jurisdição, segundo a definição dos tratadistas, e a afirmação do Direito em face de caso concreto. Nada tem a ver com a afirmação do Direito em tese.

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.

13.6 *A ameaça e o justo receio*

É importante o exame da razão pela qual se exige, nos mandados de segurança preventivos em geral, a prova da ameaça. Com isto poderemos resolver, com segurança, a questão de saber se há, ou não, necessidade de prova da ameaça a direito do contribuinte, para ensejar o conhecimento de impetração preventiva contra a exigência de tributo que se reputa indevido.

A atividade administrativa goza de presunção de legalidade. Não se pode, então, presumir que a autoridade administrativa vai praticar uma ilegalidade. Por tal razão a ameaça, da qual decorre o justo receio de lesão a direito, há de ser comprovada.

Em matéria tributária merece o mandado de segurança preventivo especial atenção, pois a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.²³ Isto significa dizer que, tendo conhecimento da ocorrência de um fato tributável, a autoridade administrativa não pode deixar de fazer o lançamento correspondente. Assim, editada uma lei criando ou aumentando tributo, desde que ocorrida a situação de fato sobre a qual incide, gerando a possibilidade de sua cobrança, desde logo a autoridade está obrigada a exigir o tributo, e a impor penalidades aos inadimplentes.

Em tais condições, é viável a impetração de mandado de segurança preventivo. Não terá o contribuinte de esperar que se concretize tal cobrança. Nem é necessária a ocorrência de ameaça dessa cobrança. O *justo receio*, a ensejar a impetração, decorre do dever legal da autoridade administrativa de lançar o tributo, impor as penalidades e de fazer a cobrança respectiva. A autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei tributária, ainda que a considere inconstitucional.²⁴ E não é razoável presumir-se que vai descumprir o seu dever.

23. Código Tributário Nacional, art. 142, parágrafo único.

24. Cf. Josaphat Marinho, *Estudos Constitucionais*, Centro de Estudos Baianos da UFBA, 1989, p. 101. Relativamente ao tema, esclarecemos que existem valiosas

De todo modo, mesmo que se admita que a autoridade administrativa pode descumprir uma lei por considerá-la inconstitucional,²⁵ forçoso é reconhecer que isto jamais acontece de fato. As autoridades administrativas não assumem, de nenhum modo, a responsabilidade pelo descumprimento da lei. Preferem cumpri-la, mesmo diante de inconstitucionalidade flagrante. Por isto, não é razoável exigir-se do impetrante a prova da ameaça da autoridade administrativa, de que vai aplicar a lei.

No Tribunal Regional Federal da 5ª Região alguns julgados foram proferidos no sentido de que

manifestações em sentido contrário, entre as quais pode ser citada a de Luiz Roberto Barroso, em excelente parecer que se encontra em apêndice da segunda edição de seu livro *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*, Renovar, 1993.

Temos examinado com toda a atenção os argumentos dos que assim entendem, mas persistimos no entendimento segundo o qual a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional. Não é que ela não deva obediência à Constituição. A questão que se coloca é a da competência para dizer se uma lei é contrária à constituição. No sistema jurídico brasileiro a autoridade administrativa não tem essa competência. E a lei, porque submetida, em sua feitura, a controle de constitucionalidade, presume-se de acordo com a Constituição até que a autoridade competente diga o contrário.

Em face dessa presunção, os órgãos colegiados do Poder Judiciário só mediante quórum qualificado – maioria absoluta de seus membros – podem dizer que uma lei é inconstitucional. Não é razoável, pois, admitir que uma autoridade administrativa possa fazê-lo. Isto seria extremamente prejudicial à segurança jurídica.

Registramos, ainda, várias decisões do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, vale dizer, afirmando que “O Poder Executivo não é obrigado a cumprir leis que considere inconstitucionais” (RMS 13.950, RTJ 48, p. 14). Na análise de tais decisões, todavia, além dos excelentes argumentos desenvolvidos pelo mestre Josaphat Marinho, tem-se de considerar que elas se referem a atos do Chefe do Poder Executivo. Na verdade elas dizem que o Chefe do Poder Executivo não é obrigado a cumprir lei inconstitucional. Tais decisões, portanto, não se prestam como fundamento para contraditar a tese que sustentamos, segundo a qual as autoridades da Administração Tributária não podem deixar de aplicar uma lei porque a considerem inconstitucional. Ou um Decreto, porque o considerem ilegal. É que em relação a essas autoridades prevalece o princípio hierárquico. Elas estão subordinadas ao Chefe do Poder Executivo, e se este entende que a lei é constitucional, ou o Decreto é legal, elas não podem deixar de seguir tal entendimento, sob pena de subversão da ordem administrativa.

25. Neste sentido é a referida lição de Luiz Roberto Barroso, no excelente parecer que se encontra em apêndice da segunda edição de seu livro *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*, cit.

inexistindo qualquer ameaça de prática de ato abusivo pela autoridade coatora, descabe a concessão da segurança apenas para se precaver contra possível aplicação de lei que a parte entende inconstitucional, pois assim implicaria em atribuir ao mandado de segurança a natureza de ação declaratória, o que não se coaduna com sua índole de ação mandamental.²⁶

A tese, aliás, chegou a ser adotada pelo Superior Tribunal de Justiça.²⁷ O equívoco dessa colocação, todavia, é evidente. O que distingue e individualiza a ação declaratória é seu pedido, que se limita à declaração. No mandado de segurança se pede uma ordem, dirigida à autoridade impetrada. Assim, a inexistência da ameaça, que inviabiliza a impetração preventiva, não enseja qualquer confusão entre esta e a ação declaratória.

Insistimos, todavia, em que a ameaça de prática de ato abusivo, pela autoridade da administração tributária, decorre da edição de norma que lhe caiba aplicar, e que seja desprovida de validade jurídica. Lei inconstitucional, ou norma inferior, ilegal.

Não obstante a resistência de alguns juízes, vem-se firmando a jurisprudência no sentido de afastar as restrições ao cabimento do mandado de segurança preventivo.

Os que restringem o cabimento do mandado de segurança preventivo buscam amparo em tese indiscutível, como a da necessidade de prova dos fatos alegados pelo impetrante.²⁸ Não se trata, porém, de aceitar simples-

26. TRF-5ª Região, 1ª Turma, REO 1.564-PB, rel. Juiz Castro Meira; AMS 1.653-CE, rel. Juiz Castro Meira, além de diversos outros julgados com ementas exatamente iguais, *DJU* II de 19.7.1991, pp. 16.838-16.839.

27. “Constitucional – Mandado de Segurança Preventivo – Inexistência de ato omissivo da autoridade coatora – Incabimento – Agravo Regimental. Inexistindo ameaça evidente de prática de ato abusivo pela autoridade coatora, descabe a concessão da segurança, apenas, para preservar, o impetrante, em relação às consequências da possível aplicação de lei, que o autor entende inconstitucional, impingindo-se ao mandado de segurança a natureza de ação direta de inconstitucionalidade, para cuja propositura a parte não possui legitimidade. A ação de segurança, ainda que usada em caráter preventivo, deve fundar-se em prova pré-constituída, para que a ameaça seja verificada de plano, pelo Juiz, ao exame de elementos informadores documentais” (STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 25.373-5-PE, rel. Min. Demócrito Reinaldo, v.u., *DJ* 8.3.1993 e *Ementário da Jurisprudência do STJ*, Ano 4, 8, pp. 149-150).

28. “Ementa: Processual Civil. Mandado de Segurança em matéria tributária. Ausência de prova pré-constituída. É consabido que a ação mandamental exige, necessariamente, prova pré-constituída de todas as circunstâncias fáticas relevantes

mente a desnecessidade de prova. É evidente que os fatos alegados pelo impetrante de um mandado de segurança carecem de prova. A questão essencial, porém, reside na distinção entre o mandado de segurança contra a lei em tese e o mandado de segurança preventivo, e, ainda, na consideração dos fatos incontroversos em face da admissão, como acima demonstramos.

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão da lavra do Min. Gomes de Barros, acolheu a tese que temos sustentado, admitindo o mandado de segurança preventivo. Diz a ementa daquele julgado:

Editada uma lei mudando critérios de incidência de tributo em contribuição social, é de se presumir que os agentes arrecadadores irão executá-los. Em tal hipótese, cabe mandado de segurança preventivo contra o agente arrecadador – tanto mais, quando tal agente manifesta nas informações o propósito de efetuar a cobrança malsinada.²⁹

Também a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão da lavra do Min. Ari Pargendler, por maioria de votos, acolheu a tese que temos sustentado, decidindo que

a lei instituidora de tributo que o contribuinte considere inexigível constitui ameaça suficiente para a impetração do mandado de segurança preventivo, na medida em que deve ser obrigatoriamente aplicada pela autoridade fazendária.³⁰

Aliás, a divergência existente naquele Tribunal a esse respeito já fora superada, quando sua 1ª Seção, por unanimidade, acolheu a tese que sustentamos.³¹

do processo. Sendo pessoa jurídica a impetrante, deve provar inclusive sua própria existência no mundo jurídico. Se a requerente, em *writ* que versa matéria tributária, junta à peça vestibular apenas o instrumento do mandado e cópias de acórdãos, abstendo-se de comprovar inclusive ser contribuinte do tributo em questão, confirma-se o indeferimento da inicial. Recurso provido, por unanimidade” (STJ, 1ª Turma, rel. Min. Demócrito Reinaldo, *DJU* de 31.8.1992, seção I, p. 13.635).

29. STJ, REsp 17.295-0-CE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, *DJU* I de 10.5.1993, p. 8.607.

30. STJ, REsp 119.239-PE, *DJU* I de 6.4.1998, p. 81 e *Repertório IOB de Jurisprudência* 16/98, texto 1/12.525.

31. EDiv em REsp 18.429-PE, rel. Min. Ari Pargendler, j. 10.11.1997, *DJU* I de 24.11.1997, p. 61.086 e *Repertório IOB de Jurisprudência* 3/98, p. 52.

Mesmo assim, cumpre-nos registrar o voto vencido, do Ministro Adhemar Maciel, considerando não ser bastante

que o impetrante tenha receio que determinada autoridade pública irá praticar ato contrário a ordem jurídica. É necessário que existam indícios que o ato será praticado, não sendo suficiente meras suposições.³²

Essa posição, *data maxima venia*, além de se mostrar rebelde ao entendimento da 1ª Seção, mostra-se também inteiramente divorciada da realidade, em face da qual sabemos todos que a edição de uma lei tributária inconstitucional é muito mais do que um simples indício, por consubstanciar na verdade uma *certeza* de eminente prática de ato lesivo de direito, uma *certeza* de que ocorrerá cobrança indevida do tributo.

A propósito da *acción de amparo* do direito peruano, que corresponde ao nosso mandado de segurança, doutrina Luís Hernández Berenguel:

La acción de amparo puede interponer-se desde que entra en vigencia la norma inconstitucional – pese a que no exista todavía violación del derecho y debido a que éste ya se encuentra amenazado – y no solamente desde que el tributo se haga efectivo – es decir, cuando la violación del derecho se hace efectiva. Sería absurdo exigir que el contribuyente amenazado sólo pueda interponer la acción de amparo cuando su propiedad se vea menoscabada.³³

E mais adiante, em absoluta sintonia com o ponto de vista que temos sustentado, esclarece o ilustre jurista peruano:

El órgano administrador del tributo no tiene la facultad de dejar de determinar la obligación tributaria, pues no está en capacidad de obrar o no según que crea que la norma es constitucional. Dicho órgano se limitará a aplicar la norma y tratará de cobrar el tributo incrementado con los intereses moratorios correspondientes.³⁴

O justo receio de vir a ser molestado por ato de autoridade, fundado em lei inconstitucional ou em ato normativo infralegal desprovido de validade jurídica, decorre do próprio princípio da legalidade, ao qual está vinculada a autoridade administrativa.

32. *Repertório IOB de Jurisprudência* 16/98, texto 1/12.525, p. 376.

33. Luís Hernández Berenguel, “El poder tributario y la nueva Constitución”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 24/27, junho/1993.

34. Luís Hernández Berenguel, *idem*, *ibidem*.

13.7 *A impetração preventiva e o fato complexo*

Afirmamos que o mandado de segurança é *preventivo* quando, já existente 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. Dissemos que ele *pressupõe a existência da situação concreta na qual o impetrante afirma residir o seu direito* cuja proteção, contra a ameaça de lesão, está a reclamar do Judiciário.

Tal assertiva deve ser entendida em termos. Não é indispensável que tal *situação concreta* compreenda desde logo todos os elementos do fato gerador do tributo. Basta que compreenda fatos integrativos daquele, a demonstrar que a sua ocorrência está em via de concretização, não se podendo falar mais em simples hipótese.

Sabemos que a doutrina classifica os fatos geradores dos tributos em *simples*, ou instantâneos, e *complexos*, ou continuados.³⁵ Não importa aqui a divergência surgida em torno dessa classificação,³⁶ que, a final, foi adotada pelo Código Tributário Nacional,³⁷ pois o que na verdade queremos expressar independe de sua aceitação. Em se tratando de um fato gerador complexo, como tal entendido aquele que é integrado por um conjunto de fatos que se sucedem, basta que se tenha o mesmo iniciado.

Ainda, porém, que se trate de um fato gerador classificado pela doutrina do Direito Tributário como *simples*, tem-se de considerar a ocorrência de certos atos preparatórios que, por sua importância, pelos ônus que representam, autorizam a consideração de que a ocorrência do fato gerador do tributo é de tal sorte iminente, a não se poder mais considerar que se trata de simples cogitação.

Relativamente ao imposto de importação, por exemplo, não se há de exigir que a mercadoria tenha entrado no território nacional, para que se mostre cabível a impetração preventiva. Basta que tenham sido praticados atos que tornam a importação da mercadoria um fato, e não simples

35. Cf. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 45.

36. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1985, pp. 151-155.

37. Com efeito, reportando-se o Código, como se reporta em seu art. 105, a fatos geradores pendentes, implicitamente admitiu a classificação doutrinária dos fatos geradores em instantâneos e continuados.

cogitação. Basta que se tenha, por exemplo, obtido a guia de importação respectiva, ou fechado o contrato com o exportador estrangeiro. A prática de atos concretos pelo importador, a deixá-lo em situação concreta de não mais poder desistir, sem graves prejuízos, de realizar a importação, pode ser considerada suficiente a ensejar a impetração preventiva.

Na verdade, embora se possa dizer que o fato gerador de um tributo enquadra-se como fato *simples*, muita vez aquele fato pressupõe outros fatos, cujo acontecimento justifica plenamente a impetração preventiva.

13.8 A questão da decadência

13.8.1 Restrições aos instrumentos contra o arbítrio

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 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão publicado em 18.2.2002, relativo a julgamento ocorrido em 5.6.2001, ofereceu-nos importante exemplo dessa tendência de amesquinamento 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 [Lei 1.533/1951, correspondente ao art. 23 da Lei 12.016/2009] 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 de cada parcela mensal do imposto que é objeto de lançamento por homologação.

Apreciando o recurso, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça afirmou que, uma vez editada a lei tributária,