

CAPÍTULO 10

INICIATIVAS JUDICIAIS DO CONTRIBUINTE NA DEFESA DE DIREITO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Alexandre Duarte Quintans

Especialista em Gestão Pública – UEPB
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais - UFPB
Técnico Administrativo - MPPE

RESUMO

O presente texto tem como objetivo abordar sucintamente sobre as principais iniciativas judiciais do contribuinte em face da Administração Pública Fazendária, excluindo-se os procedimentos administrativos e executórios. Recorrente o entendimento que a legislação tributária avoluma-se anualmente em suas esferas administrativas. Respectiva proliferação exige assessoramento técnico-jurídico especializado, bem como o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, reserva ao contribuinte uma posição de flagrante desvantagem e hipossuficiência. Neste sentido, o ordenamento jurídico disponibiliza instrumentos eficazes que tutelam direitos eventualmente preteridos. Destaca-se a ação declaratória em matéria fiscal; ação anulatória de lançamento tributário; ação de repetição do indébito; ação de consignação em pagamento; e mandado de segurança. Cada instituto possui disciplina própria e objetiva a tutela de direitos específicos. A desproporcionalidade de mecanismos do erário em face do cidadão não impede que o mesmo se utilize dos instrumentos judiciais apropriados objetivando o adequado reequilíbrio de forças, e a restituição daquilo que foi indevidamente tributado.

PALAVRAS-CHAVE: Direto tributário. Defesa judicial. Contribuinte.

1. INTRODUÇÃO

A legislação tributária brasileira é conhecida pela complexidade e vultuosidade de normas, seja em suas esferas federal, estadual e municipal, ensejando apoio técnico especializado aos respectivos operadores, em âmbito fiscal, advocatício, judicial e, também, por parte do contribuinte, lado

mais fraco nessa relação, cujas consequências econômicas são as mais variadas.¹

A máquina estatal sobrevive, sobretudo, mediante a arrecadação de tributos, e possui uma administração tributária² própria regida sob o princípio da legalidade, o que confere segurança jurídica aos atores do processo, notadamente com arrimo no escalonamento da ordem jurídica³ inerente ao regime constitucional vigente, no qual se vinculam todos os atos emanados à Constituição. O professor José Afonso da Silva bem delinea essa subordinação e vinculação do poder público à Lei Maior:

Toda a sua atividade (do Estado Democrático de Direito) fica sujeita à *lei*, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição.⁴

Portanto, todo dispositivo legal deve obediência aos princípios e normas estabelecidos na Constituição Federal de 1988. Assim, a norma infra deve ser recepcionada e ampliado seus efeitos quando não respectivamente contrastá-la.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, todo ato emanado pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deve respeitar os

¹ A legislação fiscal do Brasil é imensa. Diariamente, os Diários Oficiais da União, dos Estados e dos Municípios despejam leis, normas, regulamentos, decretos, atos normativos, instruções e outros textos sobre os contribuintes, alcançando os mais de 80 tributos existentes no Brasil. Para acompanhar tais legislações, as empresas precisam investir em atualizações das equipes responsáveis pelos cálculos dos tributos. Não basta um curso rápido, pois a intensividade das mudanças exige o acompanhamento periódico, diário, dos impactos legislativos sobre os produtos e serviços. Também a pessoa física, independentemente de ter um estabelecimento comercial, precisa estar atenta à legislação fiscal, já que o imposto de renda alcança os rendimentos do trabalho, do capital e de qualquer fonte. Segundo Júlio César Zanluca, Contabilista e Coordenador do site Portal Tributário, "o governo pressiona tremendamente os contribuintes e, no afã de arrecadar, despeja sobre ele leis, normas, instruções e outros atos regulamentadores, que tornam extremamente complexa a gestão tributária de uma empresa no Brasil." A solução, segundo Zanluca, é um alto profissionalismo dos envolvidos com as questões fiscais, além de um acompanhamento regular das modificações legislativas. "O que valia ontem, não necessariamente vale hoje, é que nem inflação - só aumenta, sem resultados econômicos positivos", conclui. Fonte: <http://www.portaltributario.com.br/guia/complexidade.html>.

² A administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário 14 ed. São Paulo : Atlas, 2005, p. 525.

³ NADER, Paulo. Introdução ao estudo do direito. 13 ed. Rio de Janeiro. Forense, 1996 p. 453-457.

⁴ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 27. ed. rev. e amp. Malheiros Editores, 2006, p. 420.

preceitos estabelecidos pela nossa Carta Magna. O professor José Afonso da Silva⁵ se refere à superioridade da Constituição Federal sobre as demais normas, e dela irradiam-se os subsequentes dispositivos legais:

Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos. Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só nela serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal.

Nesse mesmo sentido, Paulo Nader explica que:

A importância das constituições decorre também de sua superioridade hierárquica em relação às leis ordinárias. As constituições fixam os princípios e as grandes coordenadas da vida jurídica do Estado e o legislador ordinário desenvolve essas regras gerais, através dos códigos e legislação extravagante. Enquanto o termo constituição é aplicado ao documento votado pelos representantes do povo, o vocábulo *carta* designa a Lei Maior que é outorgada pelo governo.⁶

A Constituição Federal de 1988 assegura ao contribuinte que se sentir lesado pela administração tributária competente, em razão de sua diversidade, complexidade ou abuso, recorrer ao judiciário objetivando proteção de direito.

Como não temos leis processuais específicas para a solução dos conflitos entre o fisco e o contribuinte, o processo judicial tributário regula-se pelo Código

⁵ SILVA, José Afonso da. *Op. cit. loc cit.*

⁶ NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 13 ed. Rio de Janeiro. Forense, 1996. p. 409.

de Processo Civil, salvo no que diz respeito à execução fiscal e à cautelar fiscal.

O processo de conhecimento, em matéria tributária, é sempre de iniciativa do contribuinte, porque a decisão, no processo administrativo, é sempre do fisco, inexistindo assim, razão par que este provoque o controle judicial da legalidade de tais decisões.⁷

Sob o âmbito das garantias constitucionais, observa-se notadamente o devido processo legal, inafastabilidade do controle judicial⁸, o direito ao contraditório e ampla defesa.⁹

O cidadão não está, pois, vinculado à exaustão de instâncias administrativas para, somente, depois de invocar a proteção jurisdicional. O aparelhamento judiciário pode ser utilizado mesmo que o conflito ainda não tenha esgotado instâncias administrativas que lhes são pertinentes.¹⁰

[...] Por contraditório entende-se o procedimento no qual tudo o que de relevante é praticado no processo por uma das partes deve ser de conhecimento da parte contrária. Sobre o que diz o autor deve ser ouvido o réu, e vice-versa. Sobre as provas produzidas por uma das partes deve a outra ser ouvida, e na própria produção de certas provas, como a oitiva de testemunha e a realização de perícias, as partes devem ter oportunidade de atuar, contraditando uma as afirmações das outras. Ampla defesa, quer dizer que as partes tudo podem alegar que seja útil na defesa da pretensão posta

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo : Malheiros, 2001, p. 391.

⁸ Estabelece a Constituição que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (art. 5º, inc. XXXV). Tem-se, pois, no Direito brasileiro, a inafastabilidade do controle judicial. Qualquer lei que, direta ou indiretamente, exclua a apreciação do Poder Judiciário relativamente a qualquer lesão ou ameaça a direito, será inconstitucional. MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 392.

⁹ Mas o principal consecutário do tratamento igualitário das partes se realiza através do contraditório, que consiste na necessidade de ouvir a pessoa perante a qual será proferida a decisão, garantindo-lhe o pleno direito de defesa e de pronunciamento durante todo o curso do processo. Não há privilégios de qualquer sorte. THEODORO JÚNIOR, Humberto. Teoria geral do direito processual e processo de conhecimento. Rio de Janeiro : Forense, Vol. 1, 2007. p. 30/31.

¹⁰ OLIVEIRA, Frederico. Premissas fundamentais do processo de conhecimento. Recife : Bagaço, 2005. p. 117.

em Juízo. Todos os meios lícitos de prova podem ser utilizados.¹¹

Neste sentido, as demais garantias processuais estão asseguradas ao contribuinte que tem, no Poder Judiciário, oportuno amparo jurídico.

Desta feita, o presente trabalho tem por objetivo discorrer sucintamente sobre as principais iniciativas jurídicas do contribuinte em face à administração tributária, excluindo-se, pois, análise sobre procedimentos executórios e administrativos fiscais.

2. PRINCIPAIS INICIATIVAS DO CONTRIBUINTE

2.1. AÇÃO DECLARATÓRIA EM MATÉRIA FISCAL

A *ação declaratória* em matéria fiscal é uma espécie do gênero *ação de cognição*¹² consistente em o contribuinte pedir ao Judiciário a inexistência de relação jurídica tributária, isto é, ausência da lei ou sua inconstitucionalidade mediante controle difuso.

O contribuinte, ao promover a ação declaratória, geralmente pede a declaração de inexistência da relação jurídica tributária que ensejaria a cobrança do tributo. Seja pela inoccorrência do fato que seria gerador do tributo, seja pela invalidez da norma em que se funda a pretensão do fisco.¹³

Ademais, é possível concessão de liminar quando a exigibilidade do imposto causa dano direto e de difícil reparação ao contribuinte.¹⁴

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. TUTELA ANTECIPADA. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. APOSENTADORIA. NEOPLASIA MALIGNA. Os atestados médicos e exames laboratoriais revelam que a autora é portadora de carcinoma maligno. Presente a prova inequívoca e a verossimilhança

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 392.

¹² “A ação de cognição, que provoca a instauração de um processo de conhecimento, busca o pronunciamento de uma sentença que declare entre os contendores quem tem uma razão e quem não a tem, o que se realiza mediante determinação da regra jurídica concreta que disciplina o caso que formou o objeto do processo.” THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.* p. 70.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 396.

¹⁴ SANTOS, Rennata Pinto dos; COSTA JÚNIOR, Reginaldo Ribeiro da *et al.* Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4879.

do direito para lastrear a antecipação de tutela a fim de suspender o desconto do imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria. Agravo desprovido.” (Agravo de Instrumento Nº 70050097120, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Julgado em 07/11/2012) (TJ-RS - AI: 70050097120 RS, Relator: Marco Aurélio Heinz, Data de Julgamento: 07/11/2012, Vigésima Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 13/11/2012)

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DECLARATÓRIA. TUTELA ANTECIPADA. CONCESSÃO. POSSIBILIDADE. ART. 273 DO CPC. REQUISITOS PREENCHIDOS. PRECEDENTES. Esta Corte vem reiterando o entendimento no sentido da possibilidade de se conceder a tutela antecipada em qualquer ação de conhecimento, seja declaratória, constitutiva ou mandamental, desde que presentes os requisitos e pressupostos legais. Verificados estes, na instância ordinária no momento da concessão, o aresto recorrido culminou por afrontar o art. 273 do CPC ao reformá-la. Recurso provido. (STJ - REsp: 473072 MG 2002/0129876-6, Relator: Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, Data de Julgamento: 17/06/2003, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: --> DJ 25/08/2003 p. 358)

Via de regra, a ação declaratória tem seus efeitos descritos nas hipóteses previstas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, disciplinada atualmente pelo Código Tributário Nacional, no art. 151, sendo: a) bloqueio do ajuizamento da ação fiscal; b) suspensão da contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da ação fiscal se ela já tiver tido início (efeito suspensivo), ou impede a iniciação da contagem (efeito impeditivo); c) não importa em dispensa do cumprimento de obrigação acessória ou principal, como preceitua o parágrafo único do único do mesmo artigo.¹⁵

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO DE FINSOCIAL. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA

¹⁵ SANTOS, Rennata Pinto dos; COSTA JUNIOR, Reginaldo Ribeiro da *et al.* *Op. cit.*

PARA FINS DE COMPENSAÇÃO. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA DECLARATÓRIA, PARA HAVER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO POR MEIO DE PRECATÓRIO. 1. No atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias jamais têm eficácia executiva. O art. 4º, parágrafo único, do CPC considera "admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito", modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva. (REsp 609266 / RS, Rel. Teori Albini Zavascki, DJ 11.09.2006)

AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA – IPTU - Imóvel adquirido em hasta pública – Créditos anteriores – Subrogação no preço da arrematação – CTN, art. 130, parágrafo único – Extinção dos tributos anteriores à arrematação - Recurso provido.(TJ-SP - APL: 10470748320148260053 SP 1047074-83.2014.8.26.0053, Relator: Octávio Machado de Barros, Data de Julgamento: 06/08/2015, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 07/08/2015)

A ação declaratória pode tramitar em rito ordinário ou sumário, conforme o valor da causa, bem como pode ser cumulada com pedido de repetição de indébito tributário.

Neste sentido, a ação declaratória pede provimento judicial que declare a inoccorrência do fato gerador ou a invalidade de norma em que se funda a pretensão do fisco.

2.2. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A ação anulatória de lançamento tributário objetiva o controle da legalidade do auto de infração, atacando o procedimento administrativo de lançamento.

O art. 38 da Lei n. 6.830/80 – Lei das Execuções Fiscais, discrimina que a discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou **ação anulatória do ato declarativo da dívida**, está precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

A instrumentalização desta ação, pelo contribuinte, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto (art. 38, parágrafo único)

Apenas para fins didáticos, o rito normal de eventual execução tributária segue a partir do evento do fato gerador, que redundará em uma obrigação tributária.

Essa, por sua vez, gera o lançamento, envidando em um crédito tributário. Caso o crédito não seja adimplido, o contribuinte é inscrito na dívida ativa, sendo gerada a respectiva certidão, título hábil para iniciar a execução.

A ação concerne ao processo de conhecimento e segue o rito ordinário, daí ser também usualmente chamada de ação ordinária. Em seu âmbito o contribuinte exerce, de forma mais ampla possível, o seu direito de defender-se contra exigências indevida de tributo, posto que são cabíveis todos os meios de provas admitidos em Direito, podem ser deslindadas todas as questões de fato e de direito, sem qualquer restrição.¹⁶

O Professor Kiyoshy Harada discrimina que a ação anulatória é uma ação do sujeito passivo contra a Fazenda Pública para invalidar o lançamento ou decisão administrativa, que hospeda crédito tributário objeto do pleito, por entender que está causando lesão ao seu direito.¹⁷

AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - PLANTA GENÉRICA DE VALORES - IPTU. Áreas dos imóveis que não constam da Planta Genérica de Valores. Laudo de avaliação que não supre as lacunas da lei. Nulidade dos lançamentos. Sentença de procedência mantida. Recurso dos autores não conhecido e da Municipalidade não provido. (TJ-SP - CR: 7570095500 SP, Relator: Marcondes Machado, Data de Julgamento: 21/08/2008, 14ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 08/10/2008)

DECISÃO: ACORDAM os integrantes da Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. EMENTA: Ação anulatória de lançamento

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 396.

¹⁷ In: Direito financeiro e tributário 14 ed. São Paulo : Atlas, 2005, p. 569

tributário cumulada com repetição de indébito. 1. Contribuição de melhoria - Base de cálculo - Valorização do imóvel beneficiado - Impossibilidade de simples rateio dos custos da obra pública - Ônus, outrossim, que recai sobre o ente tributante - Precedentes - Não demonstração da alegada valorização imobiliária - Lançamento tributário que padece de nulidade - Restituição dos valores pagos a tal título, por conseguinte, que é devida. 2. Honorários advocatícios - Fixação em valor elevado - Redução - Causa em que é vencida a Fazenda Pública - Emprego de equidade - CPC, art. 20, § 4.º - Princípio da justa remuneração do trabalho profissional. 3. Recurso parcialmente provido. (TJPR - 3ª C.Cível - AC - 1410831-7 - Loanda - Rel.: Rabello Filho - Unânime - - J. 06.10.2015) (TJ-PR - APL: 14108317 PR 1410831-7 (Acórdão), Relator: Rabello Filho, Data de Julgamento: 06/10/2015, 3ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 1667 13/10/2015)

2.3. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

A *ação de repetição de indébito tributário* consiste em exigir da Fazenda Pública que restitua ao contribuinte valor pago a mais ao erário. Também de rito ordinário, objetiva atacar lei inconstitucional e ver devolvido tributo que pagou a mais atualizado pela Selic. Está regulamentado nos arts. 165 a 169 do Código Tributário Nacional.

Obrigação tributária é *obligatio ex legis* consoante doutrina indiscrepante, pelo que deve ser cumprida nos estritos termos da lei, inclusive no que tange ao *quantum debeatur*. Se pago a mais do que devido por lei, o contribuinte tem o direito de repetir o pagamento, acrescido de juros e correção mentária (...) Daí porque a legitimidade para propor a ação só poderia ter quem foi parte na relação jurídica tributária, e não o consumidor final, também conhecido como contribuinte de fato, ou seja, aquele que suportou o encargo do tributo, o qual nenhuma obrigação tem perante o fisco, e, conseqüentemente, nenhum direito tem diante da fazenda Pública, que sequer o conhece.¹⁸

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário 14 ed. São Paulo : Atlas, 2005 , p. 570.

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005) e II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, ex vi do art. 168 do Código Tributário Nacional.¹⁹

AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO - ITBI - MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ DO RIO PRETO – Instrumento particular de cessão de direitos de compromisso de compra e venda - Fato gerador do ITBI que se dá com a transmissão da propriedade, que, por sua vez, somente ocorre quando do Registro no Cartório Imobiliário - Impossibilidade da cobrança ITBI sobre contrato de cessão de direitos - Sentença que julgou o pedido improcedente reformada - Recurso provido. (TJ-SP 10466314720168260576 SP 1046631-47.2016.8.26.0576, Relator: Rezende Silveira, Data de Julgamento: 10/08/2017, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 15/08/2017).

2.4. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO

A ação de consignação em pagamento é instrumentalizada quando há uma negativa por parte do fisco em receber tributos. Está discriminada no art. 164 do Código Tributário Nacional e sua operacionalidade se dá nos termos do Novo Código de Processo Civil, notadamente nos arts. 539 a 549 (Lei n. 13.105/15).²⁰

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL - ICMS - AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO - REPETIÇÃO DO INDÉBITO Não tem o devedor direito à restituição da quantia consignada em juízo, indevidamente levantada pelo credor, se foi ela inteiramente aplicada na liquidação da dívida

¹⁹ “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado” (Súmula 461 do STJ).

²⁰ De todo modo, qualquer recusa, qualquer obstáculo ao pagamento de tributo enseja a propositura da ação de consignação. Pagar não é apenas um dever. É também um direito, e seu exercício há de estar garantido por uma ação, sem o quê n~]ao estaria garantido o direito à jurisdição. MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 397.

tributária confessada, pois o objetivo visado na ação consignatória - exoneração da obrigação (CPC, art. 890)- foi alcançado. (TJ-SC - AC: 177335 SC 1999.017733-5, Relator: Newton Trisotto, Data de Julgamento: 21/10/2002, Segunda Câmara de Direito Público, Data de Publicação: Apelação Cível n. , de Ibirama.)

2.5. MANDADO DE SEGURANÇA

A via mandamental erigida pelo *mandado de segurança*, segundo o disposto na Lei nº. 12.016/2009 e no inciso LXIX do art. 5º da Constituição Federal de 1988, é o meio processual adequado sempre que houver lesão ou ameaça de lesão ao direito líquido e certo. O alargamento da utilização do mandado de segurança resulta da presteza do veículo processual, constituindo-se, hoje, num dos meios mais eficazes e efetivos à pronta reparação e à proteção de direitos prejudicados ou ameaçados.

Segundo a norma constitucional inscrita no inciso LXIX do art. 5º: “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”.²¹

Alexandre de Moraes alinhava a natureza jurídica do instituto a partir do entendimento de que o mandado de segurança é uma ação constitucional, de natureza civil, cujo objeto é a proteção de direito líquido e certo, lesado ou ameaçado de lesão, **por ato ou omissão** de autoridade pública ou gente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.²²

Sérgio Pinto Martins reforça o entendimento suso mencionado ao delinear que a natureza do mandado de segurança é de ação. Trata-se de ação de conhecimento. O objeto do mandado de segurança é mandamental, em que o juiz determinará à autoridade coatora o cumprimento imediato da ordem, sem as formalidades do Códex Processual Civil, ou seja, o juiz, ao conceder a ordem, manda que autoridade a cumpra de imediato, concluindo que o “*writ of mandamus*” não tem caráter administrativo, mas, sua feição é nitidamente jurisdicional, de tutela de direito líquido e certo.²³ Para Maria Sylvania Zanella di Pietro:

²¹ O meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universal reconhecida por lei, para proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça. MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data. 18. ed. (atualizada por Arnaldo Wald). São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997. pg. 03.

²² MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 13. ed. São Paulo : Atlas, 2003. pg. 164.

²³ MARTINS, Sérgio Pinto. Direito processual do trabalho: doutrina e prática forense; modelos de petições, recursos, sentenças e outros. 15. ed. São Paulo : Atlas, 2001. pg. 450.

“[,,] o mandado de segurança é a ação civil de rito sumaríssimo pela qual **qualquer pessoa pode provocar o controle jurisdicional quando sofrer lesão ou ameaça de lesão a direito líquido e certo**, não amparado por habeas corpus nem habeas data, **em decorrência de ato de autoridade, praticado com ilegalidade ou abuso de poder**”.²⁴ (negrito nosso)

Ary Florêncio Guimarães asseverando que o “mandado de segurança é o remédio constitucional conferido aos indivíduos para que eles se defendam de atos ilegais ou praticados com abuso de poder, constituindo-se verdadeiro instrumento de liberdade civil e liberdade política”.²⁵

Neste contexto, resta evidente que os pressupostos específicos do mandado de segurança se constituem em: i) ato de autoridade; ii) ilegalidade ou abuso de poder; iii) lesão ou ameaça de lesão; e, iv) direito líquido e certo não amparado por habeas corpus ou habeas data.

Ato de autoridade é todo aquele que for praticado por pessoa investida de uma parcela de poder público.^{26 27}

Quanto ao direito líquido e certo, Celso Antônio Bandeira de Mello assim se expressa:

Considera-se “líquido e certo” o direito, “independentemente de sua complexidade”, quando os fatos a que se deva aplicá-lo sejam demonstráveis “de plano”; é dizer, quando independam de instrução probatória, sendo comprováveis por documentação acostada quando da impetração da segurança ou, então, **requisitada pelo juiz a instâncias do impetrante, se o documento necessário estiver em poder de**

²⁴ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito administrativo. 15ª ed. São Paulo : Atlas, 2003. pg. 636.

²⁵ GUIMARÃES, Ary Florêncio. O mandado de segurança como instrumento de liberdade civil e de liberdade política. Estudos de direito processual em homenagem a José Frederico Marques. São Paulo : Saraiva, 1982. vários autores, p. 139. In: MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. Op. cit. pg. 163.

²⁶ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Op. cit. pg. 637.

²⁷ José Afonso da Silva discrimina autoridades públicas como sendo todas as pessoas físicas que exercem alguma função estatal, como os agentes políticos, os agentes administrativos e os agentes delegados. In: Curso de direito constitucional positivo. 27. ed. rev. e atual. São Paulo : Malheiros, 2006. pg. 446.

autoridade que recuse a fornecê-lo (art. 6º, parágrafo único da Lei 1.533).²⁸ (negrito nosso)

Maria Sylvia Zanella di Pietro informa que “está pacífico o entendimento de que a liquidez e certeza referem-se aos fatos; estando estes devidamente provados, as dificuldades com relação à interpretação do direito serão resolvidas pelo juiz.”²⁹

Em matéria tributária, o mandado de segurança é utilizado em pedido de compensação de crédito, observado o disposto na Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça que estabelece que o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.³⁰

No mais, qualquer ação ou omissão que caracterize abuso de direito por parte do fisco enseja o remédio constitucional. Kiyoshi Harada exemplifica em eventual negativa de expedição de certidão negativa de tributo, o contribuinte interessado poderá obter a prestação *in specie*, via mandado de segurança.³¹

Reexame Necessário. Mandado de Segurança em matéria tributária. ISS. Expedição de Certidão Negativa de Débito e confecção de talonários de notas fiscais. Segurança deferida. Decisão mantida. I - Não subsistência das penalidades aplicadas em auto de infração lavrado com fulcro em não recolhimento do ISS no Município do estabelecimento do prestador quando envolvido serviços de vigilância. Inteligência da Lei Complementar nº 116/2003, art. 3º, inciso XVI. Precedentes do STJ. II - Aplicação retroativa da Lei geral do ISS por força do art. 106, inciso II, alínea a do CTN. Segurança mantida. (TJ-SE - REEX: 2005209170 SE, Relator: DESA. CLARA LEITE DE REZENDE, Data de Julgamento: 30/10/2006, 1ª.CÂMARA CÍVEL)

PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL -
MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO -
MATÉRIA TRIBUTÁRIA - FINSOCIAL -
CABIMENTO - PRECEDENTES STJ. -

²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 22. ed. rev. e atual. São Paulo : Malheiros, 2006. pg. 918.

²⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Op. cit.* pg. 639.

³⁰ STJ - Súmula 213: Direito Tributário – Compensação de Créditos Tributários. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. Primeira Seção, julgado em 23.09.1998. DJ 02.10.1998. p. 250.

³¹ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.* p. 575.

Demonstrada a disposição da autoridade administrativa em arrecadar o tributo, ainda que inconstitucional a lei que o instituiu, e caracterizada a existência de ameaça real nas informações prestadas, cabe a impetração de mandado de segurança preventivo. - Recurso não conhecido. (STJ - REsp: 80299 SP 1995/0061404-9, Relator: MIN. PEÇANHA MARTINS, Data de Julgamento: 25/08/1998, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 26.10.1998 p. 101)

3. CONCLUSÃO

A Administração Tributária Nacional é excessivamente complexa e são expedidas centenas de normas, exigindo de seus operadores um alto nível de especialização.

O contribuinte é o lado mais fraco dessa relação arcando o alto custo dos tributos e sua operacionalização. Assim, quando o mesmo se sentir lesado pelo Fisco, seja federal, estadual ou municipal poderá se socorrer do Poder Judiciário por meio de ações específicas como visto sucintamente.

As ações de controle concentrado de constitucionalidade também se prestam a esse papel, contudo são matérias alheio a este trabalho, bem como os meios de defesa inerentes ao processo administrativo tributário.

A prestação da tutela jurisdicional foi elevada à categoria de direito fundamental. Neste sentido, postular em juízo ultrapassa os interesses individuais contrapostos. Assim, as ações descritas no presente texto estão alicerçadas por diversos princípios de ordem ética que incidem na relação jurídica posta em juízo.

Contudo, os interesses econômicos envolvidos na relação jurídica administrativa fazem com que o fisco se distancie de alguns princípios, cabendo ao contribuinte se socorrer do Judiciário, mediante ações judiciais próprias.

REFERÊNCIAS

COELHO, Isaías. *O que podemos fazer para acabar com a complexidade tributária*. Fonte: <https://endeavor.org.br/complexidade-tributaria-empendedor>.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 15ª ed. São Paulo : Atlas, 2003.

GUIMARÃES, Ary Florêncio. *O mandado de segurança como instrumento de liberdade civil e de liberdade política. Estudos de direito processual em homenagem a José Frederico Marques*. São Paulo : Saraiva, 1982

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 14 ed. São Paulo : Atlas, 2005

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São paulo : Malheiros, 2001

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito processual do trabalho: doutrina e prática forense; modelos de petições, recursos, sentenças e outros*. 15. ed. São Paulo : Atlas, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data*. 18. ed. (atualizada por Arnaldo Wald). São Paulo : Revista dos Tribunais, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. rev. e atual. São Paulo : Malheiros, 2006.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo : Atlas, 2003

NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 13 ed. Rio de Janeiro. Forense, 1996.

OLIVEIRA, Frederico. *Premissas fundamentais do processo de conhecimento*. Recife : Bagaço, 2005.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à lei de execução fiscal*. 11 ed. São Paulo Saraiva, 2008.

QUINTANS, Alexandre Duarte. *Evolução da receita do IPVA nos estados brasileiros*. Jus Vigilantibus, 1º de jan. de 2008. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/30724>>.

SANTOS, Rennata Pinto dos; COSTA JÚNIOR, Reginaldo Ribeiro da et al. Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4879.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27. ed. rev. e amp. Malheiros Editores, 2006.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Teoria geral do direito processual e processo de conhecimento. Rio de Janeiro : Forense, Vol. 1, 2007.