

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
Curso de Especialização em Direito Tributário

LUCIANA VANZOLINI MORETTI

A Exigência de Caução, Fiança ou Depósito como Requisito para a Concessão
de Medida Liminar em Mandado de Segurança

São Paulo - 2009

LUCIANA VANZOLINI MORETTI

A Exigência de Caução, Fiança ou Depósito como Condição para a Concessão
de Medida Liminar em Mandado de Segurança

Monografia apresentada para conclusão do
Curso de Especialização em Direito
Tributário da Coordenadoria Geral de
Especialização, Aperfeiçoamento e
Extensão – COGEAE – da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo – PUC

São Paulo – 2009

RESUMO

A presente monografia tem como objeto a análise da exigência de caução, fiança ou depósito como requisito para a concessão de medida liminar em mandado de segurança, facultada ao magistrado pela norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09. O estudo aborda a validade dessa norma no sistema jurídico brasileiro, bem como sua aplicação em matéria tributária. A partir de uma análise sistemática das normas que compõe o sistema jurídico vigente, conclui-se pela inconstitucionalidade da exigência de garantia como requisito para concessão da medida liminar, bem como pela inaplicabilidade dessa norma em matéria tributária, face ao que dispõe o artigo 151 do Código Tributário Nacional sobre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por fim, ingressa-se ao estudo da estrutura da norma, delimitando o seu antecedente e conseqüente, e concluindo acerca da inexistência do pressuposto para sua aplicação nos mandados de segurança em matéria tributária.

Palavras-chaves: Garantia. Liminar. Inconstitucionalidade. Aplicação. Direito Tributário.

SUMÁRIO

Introdução.....	4
Capítulo 1 – Histórico da exigência de garantia para a concessão da medida liminar no sistema jurídico brasileiro.....	6
Capítulo 2 – A norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09.....	9
Capítulo 3 – A inconstitucionalidade da exigência de garantia para a concessão da medida liminar em mandado de segurança.....	12
Capítulo 4 – A exigência de garantia para a concessão de medida liminar nos mandados de segurança em matéria tributária.....	17
Capítulo 5 – Pressuposto para aplicação da norma contida no artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09 nos mandados de segurança em matéria tributária.....	19
Conclusão.....	25
Bibliografia.....	29

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como objetivo analisar a exigência de caução, fiança ou depósito como requisito para a concessão de medida liminar em mandado de segurança em geral e, de forma específica, em matéria tributária.

Esse tema revela-se de grande importância diante da maciça utilização do mandado de segurança com pedido de medida liminar como forma de obtenção de tutelas jurisdicionais que apresentem soluções rápidas, urgentes e eficazes.

Em matéria tributária, a exigência de garantia para a concessão de medida liminar já vem sendo utilizada há algum tempo pelo Poder Judiciário que, frequentemente, condiciona à concessão das medidas liminares à prestação de uma garantia por parte do impetrante.

O estudo dessa matéria ganhou maior relevância com a edição da Lei nº 12.016, em 07 de agosto de 2009, que revogou as normas que então regulavam o mandado de segurança, introduzindo novo regramento jurídico para essa espécie de tutela judicial.

Referida lei, em seu artigo 7º, inciso III, segunda parte, confere ao juiz a faculdade de exigir do impetrante a prestação de caução, depósito ou fiança com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Com a introdução dessa norma no ordenamento jurídico brasileiro, a exigência da prestação de garantia como requisito para a concessão da medida liminar, que já vinha sendo utilizada pelos juízes, passou a ter previsão legal, sendo legalmente facultada ao magistrado. Diante dessa nova realidade jurídica, faz-se necessário avaliar a validade dessa norma jurídica no ordenamento jurídico brasileiro.

Dessa forma, o objeto do estudo abordado na presente monografia é o direito positivo, entendido como o conjunto de normas válidas no sistema no jurídico brasileiro. O estudo foi desenvolvido a partir da análise dos diplomas legais pertinentes, bem como a partir da bibliografia dos doutrinadores que analisaram esse tema e de algumas decisões proferidas por nossos Tribunais sobre essa matéria.

Com esse objetivo, iniciaremos o estudo a partir de uma retrospectiva das normas anteriormente introduzidas pelo legislador brasileiro com o objetivo de possibilitar o condicionamento da medida liminar à prestação de garantias por parte do impetrante,

passando pelo questionamento da constitucionalidade dessas normas perante o Supremo Tribunal Federal e, por fim, de sua permanência no sistema jurídico brasileiro.

Posteriormente, será feita uma análise mais aprofundada do enunciado introduzido pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09, com a construção da norma jurídica advinda desse enunciado e a identificação das partes que a compõe (antecedente e conseqüente).

Na seqüência, analisaremos a validade dessa norma no ordenamento jurídico brasileiro, partindo da conformação constitucional do mandado de segurança e da medida liminar, bem como dos princípios constitucionais que garantem essa espécie de tutela judicial.

A partir desse enfoque constitucional, será avaliada a constitucionalidade da exigência de caução, fiança ou depósito como condição para a concessão da medida liminar em mandado de segurança, facultada ao magistrado pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09.

Após a análise constitucional da matéria, será realizada a interpretação dessa norma em matéria tributária face ao disposto no artigo 151, do Código Tributário Nacional, sobre as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

Finalmente, ultrapassada a interpretação da norma introduzida pela Lei nº 12.016/09 em matéria tributária, será verificado o pressuposto para sua aplicação através da análise do antecedente da norma, bem como a existência desse pressuposto nos mandados de segurança em matéria tributária.

Com isso, pretende-se ter realizado uma análise abrangente da norma introduzida pela Lei nº 12.016/09, que facultou a exigência de garantia como condição para a concessão de liminar em mandado de segurança, desde sua constitucionalidade, passando pela interpretação dessa norma em matéria tributária em função do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional e, concluindo, finalmente, acerca dos pressupostos para sua aplicação e a presença desses pressupostos nos mandados de segurança em matéria tributária.

Capítulo 1 – Histórico da exigência de garantia para a concessão da medida liminar no sistema jurídico brasileiro

A presente monografia tem como objeto a análise da norma introduzida pela Lei nº 12.016/09, que conferiu ao juiz a faculdade de condicionar a concessão da medida liminar em mandado de segurança à prestação de caução, depósito ou fiança com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica. Todavia, essa não é a primeira vez que o legislador brasileiro introduziu disposições legais com o objetivo de condicionar a concessão da medida liminar à prestação de garantias por parte do impetrante.

A Medida Provisória nº 375, editada em 23 de novembro de 1993, estabeleceu, em seu artigo 5º, inciso II, que a decisão concessiva de medida liminar ou cautelar deveria “estabelecer, quando necessário, como condição da eficácia da concessão, a prestação de garantia acauteladora do interesse exposto a risco.”

O enunciado introduzido pelo artigo 5º, inciso II, da MP nº 375 foi impugnado pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 975-3-DF, na qual foi pleiteada a declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo, juntamente com uma série de disposições contidas na Medida Provisória.

Apesar de o Supremo Tribunal Federal ter deferido medida liminar suspendendo os efeitos de diversos artigos contidos na MP nº 375/93, o enunciado que facultava ao juiz condicionar a eficácia da medida liminar à prestação de garantia não foi suspenso pelo STF que, por maioria de votos, rejeitou a arguição de inconstitucionalidade desse dispositivo.

Todavia, a referida Medida Provisória não foi apreciada pelo Congresso Nacional no prazo previsto pela Constituição Federal, razão pela qual deixou de integrar o sistema jurídico brasileiro antes do julgamento final da ADIn nº 975-3-DF¹, que foi julgada prejudicada pelo STF.

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 1.570, em 26 de março de 1997, novamente o legislador introduziu no sistema jurídico brasileiro disposição legal que conferia ao juiz a possibilidade de exigir a prestação de garantia para a concessão das medidas cautelares ou liminares.

¹ Supremo Tribunal Federal, ADIn nº 975-3-DF, Rel. Min. Celso de Mello.

O artigo 2º da MP nº 1.570/97 acrescentou o parágrafo 4º ao artigo 1º da Lei nº 8.437, de 30.02.92, que dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público, dispondo que sempre que houvesse possibilidade de a pessoa jurídica de direito público requerida vir a sofrer dano, em virtude da concessão da liminar ou de qualquer medida de caráter antecipatório, o juiz ou o relator deveria determinar a prestação de garantia real ou fidejussória.

Em razão do dispositivo introduzido pela referida Medida Provisória, o Partido Liberal ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.576-UF², requerendo a declaração de inconstitucionalidade do artigo 2º da MP nº 1.570/97.

No julgamento dessa ação, o Supremo Tribunal Federal concedeu medida liminar suspendendo a vigência do referido artigo até o julgamento final da demanda, entendendo que o mesmo seria inconstitucional por inviabilizar ou dificultar o amplo acesso à Justiça. Todavia, a ADIn nº 1.576-UF também não obteve julgamento final pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido julgada prejudicada pela falta de aditamento, tornando sem efeitos a liminar concedida ao final da ação.

Por essa razão, o artigo que facultava ao juiz exigir a prestação de garantia real ou fidejussória não teve a sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, todavia, referido enunciado não mais vigora no sistema jurídico brasileiro, uma vez que apenas constou da edição original da Medida Provisória, não tendo integrado o texto de suas cinco reedições e da lei de conversão da MP, Lei nº 9.494/97.

Finalmente, a Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009, introduziu enunciado prescritivo similar aos anteriormente introduzidos no ordenamento jurídico brasileiro, facultando ao magistrado a prerrogativa de condicionar a concessão da medida liminar à prestação de garantia. Referida lei revogou as normas que regulavam o mandado de segurança, introduzindo novo regramento jurídico para essa espécie de ação judicial.

No que diz respeito à concessão da medida liminar, determinou, em seu artigo 7º, inciso III, que, ao despachar a inicial, o juiz ordenará que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

² Supremo Tribunal Federal, ADIn nº 1.576-UF, Rel. Min. Marco Aurélio.

Em razão da promulgação da Lei nº 12.016/09, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil distribuiu a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.296³, requerendo a declaração de inconstitucionalidade de diversos dispositivos introduzidos pela Lei nº 12.016/2009, dentre os quais o inciso III do artigo 7º da referida lei, na parte em que confere ao magistrado a faculdade de exigir a prestação de caução, fiança ou depósito para a concessão da medida liminar. A ADIn nº 4.296 foi distribuída ao Ministro Marco Aurélio, ainda não tendo sido apreciada pelo Supremo Tribunal Federal.

A partir dessa breve retomada histórica, verifica-se que não é a primeira vez que o legislador brasileiro introduz no sistema jurídico normas que conferem ao juiz a prerrogativa de exigir a prestação de garantia como condição para a concessão das medidas liminares.

Apesar da constitucionalidade dos referidos dispositivos ter sido submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal, órgão do Poder Judiciário a quem incumbe o controle da constitucionalidade das leis, essas disposições legais não foram declaradas inconstitucionais, uma vez que as Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade ajuizadas não tiveram seu mérito apreciado de forma definitiva, excetuando-se, por óbvio, a ADIn nº 4.296, que foi recentemente ajuizada perante o STF, não tendo sido apreciada.

Todavia, apesar de não terem sido declarados inconstitucionais, referidos dispositivos legais não integram o sistema jurídico brasileiro, seja porque a MP nº 375/93 deixou de ser apreciada no prazo estabelecido pela Constituição, perdendo sua eficácia, seja porque a MP nº 1.570/97 não manteve o artigo que facultava ao juiz a prerrogativa de exigir a apresentação de garantia nas suas posteriores reedições e na lei de conversão da MP.

Portanto, embora o legislador brasileiro tenha, por duas vezes, introduzido enunciados prescritivos que conferiam ao magistrado a possibilidade de condicionar a concessão da liminar à prestação de garantia, mencionados dispositivos deixaram de integrar o sistema jurídico brasileiro.

Assim, diante da nova disposição introduzida pelo artigo 7º, inciso III, da Lei nº 12.016/09, faz-se necessário avaliar a validade dessa norma no sistema jurídico brasileiro, através de uma interpretação sistemática das demais normas que compõe o sistema jurídico vigente, bem como analisar os pressupostos para a sua aplicação.

³ Supremo Tribunal Federal, ADIn nº 4.296-DF, Rel. Min. Marco Aurélio.

Capítulo 2 – A norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09

Conforme mencionado no capítulo anterior, a Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009, revogou as normas que regulavam o mandado de segurança, introduzindo novo regramento jurídico para essa espécie de ação judicial.

Referida lei, em seu artigo 7º, inciso III, dispõe que, ao despachar a inicial, o juiz ordenará “que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica”.

Tendo em vista que o presente estudo tem como objeto a norma introduzida pela Lei nº 12.016/09 que conferiu ao juiz a faculdade de exigir a prestação de garantia para a concessão da medida liminar em mandado de segurança, faz-se necessário uma análise mais aprofundada dessa norma.

Todavia, antes de adentrar a essa análise, é importante fixar alguns conceitos fundamentais que servirão de ponto de partida para o estudo da norma em questão.

Nesse sentido, em primeiro lugar, é importante fixar o conceito de norma. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica é o significado que obtemos a partir da leitura dos textos de direito positivo ou, em outras palavras, é o juízo que se forma em nossa mente a partir da leitura dos textos de direito.⁴

Além do conceito da norma jurídica, também é importante ter como ponto de partida a estrutura da norma, que é composta sempre de um antecedente e de um conseqüente.

O antecedente ou hipótese da norma tem a função de descrever um fato que, ocorrido no mundo real, irá desencadear a conseqüência prescrita no seu conseqüente. O conseqüente ou prescritor da norma, por sua vez, tem a função de prescrever a relação jurídica que será instaurada se e quando ocorrido o fato descrito no antecedente. O antecedente e o conseqüente

⁴ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 8.

da norma jurídica são associados através de um dever-ser, formando a seguinte estrutura, no ensinamento do citado autor: “se o antecedente, então deve-ser o conseqüente”.⁵

Importante ressaltar, ainda, que as normas gerais e abstratas, como a que será analisada adiante, possuem no seu antecedente apenas a descrição do fato de possível ocorrência no mundo real, e não o fato jurídico propriamente ocorrido e formalizado em linguagem competente.

Da mesma forma, o conseqüente ou prescritor da norma geral e abstrata contem apenas a prescrição da relação jurídica que deverá ser instaurada se e quando ocorrer o fato descrito na sua hipótese, não possuindo, portanto, a relação jurídica propriamente ocorrida e formalizada através da linguagem competente.

Estabelecidas essas premissas, passemos à análise da norma jurídica introduzida pela Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009.

A partir do texto do inciso III do artigo 7º da referida lei, podemos extrair duas normas jurídicas.

A primeira norma é formada a partir da leitura da primeira parte do inciso III, que determina que o juiz ordenará “que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, (...)”.

Tomando como base a estrutura da norma jurídica acima exposta, essa norma pode ser esquematizada da seguinte maneira: se houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida caso ela seja deferida apenas ao final (antecedente), então deve-ser a suspensão do ato que deu motivo ao pedido pelo Estado-Juiz (conseqüente).

Nesse aspecto, é importante ressaltar que a concessão da medida liminar não constitui uma faculdade do juiz, mas um dever. Assim, presentes os pressupostos previstos na lei para a sua concessão, é obrigatória a concessão da medida liminar, para a garantia do direito líquido e certo do impetrante.

A segunda norma, que é a que interessa para o presente estudo, pode ser construída a partir da leitura da segunda parte do inciso III, cujo teor é seguinte: “(...), sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica”.

⁵ Paulo de Barros CARVALHO, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 131.

Do texto acima transcrito, depreende-se que o juiz somente poderá exigir do impetrante caução, fiança ou depósito para a finalidade de garantir o ressarcimento à pessoa jurídica, ou seja, apenas quando for necessário garantir o ressarcimento. Em outras palavras, devemos entender que o juiz somente poderá exigir a prestação de garantia quando a concessão da medida gerar prejuízos que não possam ser ressarcidos, de modo que é necessário garantir o seu ressarcimento através da prestação de uma garantia.

Referida norma pode ser esquematizada da seguinte maneira: se a suspensão do ato impugnado (concessão da medida liminar) puder gerar prejuízos que não possam ser ressarcidos à pessoa jurídica (antecedente), então deve-ser a exigência de caução, fiança ou depósito para garantir o ressarcimento (conseqüente).

Portanto, a hipótese dessa norma (antecedente) é o prejuízo não passível de ser ressarcido, cujo ressarcimento deverá ser garantido através da conduta prescrita no conseqüente da norma (a exigência de caução, fiança ou depósito).

Trata-se, tanto uma quanto a outra, de normas secundárias na classificação adotada por Paulo de Barros Carvalho. Segundo o autor, a norma primária é aquela que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto da norma, enquanto a norma secundária prescreve uma providência sancionatória aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta prescrita na norma primária.⁶

A norma secundária possui, no seu antecedente, um comportamento violador do dever previsto no conseqüente da norma primária e, no seu conseqüente, a prescrição de uma relação jurídica através da qual se postula a coatividade jurídica.

Aplicando esses conceitos, concluímos que as normas construídas a partir da leitura do inciso III do artigo 7º da Lei nº 12.016/09 são secundárias, uma vez que possuem como objeto a prescrição de providência sancionatória por parte do Estado-Juiz, qual seja, a concessão de medida liminar para suspender o ato impugnado, em virtude do direito líquido e certo do impetrante.

Estabelecidos esses conceitos preliminares, que proporcionaram uma análise mais aprofundada da norma jurídica introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09, passaremos a análise de sua validade no sistema jurídico brasileiro.

⁶ Paulo de Barros CARVALHO, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, p. 131.

Capítulo 3 – A inconstitucionalidade da exigência de garantia para a concessão de medida liminar em mandado de segurança

A análise da validade da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09, deve partir da compatibilidade dessa norma com o disposto na Constituição Federal de 1988 que, por ocupar o ápice da cadeia normativa, deve nortear o estudo de todas as demais normas que compõem o sistema jurídico brasileiro.

Por sua vez, para avaliar a constitucionalidade da exigência da prestação de garantia como requisito para a concessão de medida liminar em mandado de segurança é necessário, primeiramente, verificar o regramento constitucional dessa matéria, para, posteriormente, interpretá-la em conjunto com as demais normas coexistentes no sistema.

Iniciemos essa análise a partir da conformação do mandado de segurança na Constituição Federal de 1988.

O mandado de segurança está previsto no artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal que dispõe que será concedido 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.

Trata-se de instrumento de tutela judicial inserido no Capítulo 1 (“Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”) do Título II (“Dos Direitos e Garantias Fundamentais”) da Constituição Federal, constituindo, assim, direito e garantia fundamental.

Os direitos e garantias individuais estão inseridos, por sua vez, no rol das cláusulas pétreas da Carta Federativa, nos termos do inciso IV do parágrafo 4º do artigo 60 da Carta Maior, de forma que não podem ser objeto de emenda constitucional tendente a suprimi-los.

Segundo Hely Lopes Meirelles, o mandado de segurança é:

“(…) o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção do 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”.⁷

⁷ Hely Lopes MEIRELLES, *Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, “Habeas Data”, Ação Direta de Inconstitucionalidade e Ação Declaratória de Constitucionalidade*, p. 21.

Diante do exposto, conclui-se que o mandado de segurança possui natureza constitucional, uma vez que constitui instrumento de tutela judicial constitucionalmente previsto e elevado à categoria de direito fundamental, cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988.

Verificada a natureza constitucional do mandado de segurança, passemos a análise da medida liminar nessa espécie de ação judicial.

A medida liminar encontra-se atualmente prevista no artigo 7º da Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, que dispõe em seu inciso III que, ao despachar a inicial, o juiz poderá ordenar que “se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida”.

Apesar de não estar prevista de forma expressa no texto constitucional, a medida liminar é ínsita à natureza do mandado de segurança.⁸

Isto porque, a liminar constitui espécie de provimento jurisdicional urgente que se revela, na maioria das vezes, indispensável à garantia do bem da vida que se pleiteia por meio do mandado de segurança.

Há que se considerar, ainda, que o instrumento do mandado de segurança, previsto no artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal, deve ser interpretado em conjunto com o princípio do amplo e irrestrito acesso ao Poder Judiciário, disposto no inciso XXXV, do mesmo artigo.

Cabe lembrar, nesse momento, a importância e função dos princípios. Para tanto, servimo-nos da lição de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual:

“(...) os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”.⁹

⁸ Nesse sentido, conf. o posicionamento de Eduardo Pellegrini Arruda ALVIM, *Mandado de Segurança no Direito Tributário*, p. 201.

⁹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 163.

Por essa razão, tanto o mandado de segurança quanto a medida liminar, que é inerente à ação mandamental, devem ser interpretados à luz do princípio do amplo e irrestrito acesso ao Poder Judiciário, que também constitui garantia individual e, portanto, cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988.

Referido princípio deve garantir não só o acesso formal ao Poder Judiciário, mas o efetivo acesso à Justiça. Isto porque, de nada adiantaria garantir o acesso ao Poder Judiciário, por meio da garantia constitucional do mandado de segurança, se não fosse possibilitado ao impetrante instrumento que viabilize o efetivo acesso ao bem da vida que se busca resguardar.

Por isso, podemos dizer que a medida liminar constitui um desdobramento do princípio constitucional que consagra o direito de ação, inserido no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Maior.

Diante do exposto, concluímos que a medida liminar, ainda que não prevista de forma expressa na Constituição Federal de 1988, é da própria essência do mandado de segurança, na medida em que constitui instrumento judicial, na maioria das vezes, indispensável à fruição do bem pleiteado e ao efetivo acesso ao Poder Judiciário, sendo um desdobramento do direito de ação.

Estabelecidas essas premissas, concluímos que qualquer lei que pretenda limitar ou condicionar a concessão da medida liminar revela-se inconstitucional por restringir a utilização de meio judicial constitucionalmente garantido, que constitui desdobramento do princípio do amplo e irrestrito acesso ao Poder Judiciário, cláusulas pétreas da Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, entendemos que, presentes os pressupostos para sua concessão, a medida liminar deve ser concedida sem a exigência de qualquer garantia por parte do impetrante.

Assim, comprovados os requisitos previstos no inciso III, primeira parte, do artigo 7º, da Lei nº 12.016/09 (relevância dos fundamentos e risco de ineficácia prática da sentença se concedida ao final), a medida liminar deve ser concedida, sob pena de restringir-se o efetivo acesso ao bem da vida pleiteado, tornando a medida judicial ineficaz, em patente contrariedade à garantia constitucional ao mandado de segurança e à medida liminar.

Por outro lado, ausentes os requisitos para a concessão da medida liminar, ou seja, não havendo a relevância do fundamento e o risco de ineficácia da sentença caso seja ao final

concedida, a liminar não deve ser deferida, não havendo que se falar na exigência de garantia para viabilizar a concessão da medida.

Portanto, revela-se incabível a exigência de qualquer garantia como forma de viabilizar a concessão da medida liminar, posto que, não presentes os requisitos previstos na lei, ela não deve ser concedida.

Nas palavras de Eduardo Arruda Alvim, “(...) condicionar a liminar a caução significa, em última análise, atrofiar a garantia constitucional do mandado de segurança, que, em última análise, em determinados casos, sem a liminar, não se torna verdadeiramente eficaz”.¹⁰

Nesse mesmo sentido James Marins afirma que “Ao se impor condição material (depósito, caução, fiança bancária, etc.) para a concessão da medida liminar pleiteada, inova-se ilegitimamente a própria Constituição e enfraquece-se o Estado de Direito”.¹¹

Também os nossos Tribunais, instados a se manifestar sobre essa matéria, rechaçaram o condicionamento da medida liminar à prestação de caução pelo impetrante.

Nesse sentido, cabe destacar o julgamento proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no Agravo de Instrumento nº 2001.03.00.032907-3, em que se asseverou que “O mandado de segurança é ação de índole constitucional que tem por fim a proteção do direito líquido e certo do impetrante, apresentando caráter de incondicionalidade”, concluindo, ao final, que “Presentes o ‘fumus boni iuris’ e o ‘periculum in mora’, deve o juiz conceder a liminar, independentemente de caução”.¹²

O Superior Tribunal de Justiça também já se manifestou sobre essa matéria em diversos julgamentos, podendo ser citado como exemplo o julgamento proferido no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 12454/SP, em que se concluiu que “Presentes os pressupostos legais para a concessão da liminar, a mesma deve ser concedida *in continenti*, não devendo ser condicionada a depósito por parte do impetrante”.¹³

Por fim, o Supremo Tribunal Federal também indicou seu posicionamento acerca do tema, apesar de não tê-lo feito de forma definitiva, ao suspender a eficácia do artigo da MP nº 1.570/97 que facultava ao magistrado exigir do impetrante a prestação de garantia real ou

¹⁰ Eduardo Pellegrini Arruda ALVIM, *Mandado de Segurança no Direito Tributário*, p. 202.

¹¹ James MARINS, *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, p. 417-418.

¹² Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AI nº 2001.03.00.0329073, Rel. Des. Fed. Cecilia Marcondes.

¹³ Superior Tribunal de Justiça, RMS 12454/SP, Rel. Min. José Delgado.

fidejussória para a concessão da liminar, por entender que o referido dispositivo poderia inviabilizar ou dificultar o amplo acesso à Justiça.¹⁴

Conforme mencionado no Capítulo 1 da presente monografia, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil distribuiu a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.296¹⁵, requerendo a declaração de inconstitucionalidade de diversos dispositivos introduzidos pela Lei nº 12.016/2009, dentre os quais o inciso III do artigo 7º da lei, na parte em que confere ao juiz a faculdade de exigir a prestação de garantia para a concessão da liminar.

Na ADIn nº 4.296, foi suscitada não só a ofensa à garantia constitucional do mandado de segurança (artigo 5º, inciso LXIX) e ao princípio do amplo e irrestrito acesso ao Judiciário (artigo 5º, inciso XXXV), mas como, também, ao princípio da isonomia, na medida em que o acesso ao Poder Judiciário pela via do mandado de segurança ficaria restrito àqueles que possuem condições de oferecer caução, fiança ou depósito para viabilizar a concessão da liminar. Referida ação foi distribuída ao Ministro Marco Aurélio no Supremo Tribunal Federal, mas ainda não teve seu mérito apreciado.

Diante do exposto, concluímos que, ao conferir ao magistrado a faculdade de exigir a prestação de caução, fiança ou depósito para a concessão de liminar em mandado de segurança, o artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09, incorreu em inconstitucionalidade, uma vez que restringiu a garantia constitucional ao mandado de segurança (artigo 5º, LXIX), restringiu o amplo e irrestrito acesso ao Judiciário (artigo 5º, XXXV) e atentou contra o princípio da isonomia (artigo 5º, *caput*), cláusulas pétreas da Constituição Federal de 1988, nos termos do artigo 60, § 4º da Carta Maior.

¹⁴ Supremo Tribunal Federal, ADIn nº 1.576-UF, Rel. Min. Marco Aurélio.

¹⁵ Supremo Tribunal Federal, ADIn nº 4.296-DF, Rel. Min. Marco Aurélio.

Capítulo 4 – A exigência de garantia para a concessão de medida liminar nos mandados de segurança em matéria tributária

Em matéria tributária, a norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09 deve ser interpretada em conjunto com o disposto no artigo 151, do Código Tributário Nacional, sob o enfoque da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Referido artigo elenca seis causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quais sejam: I - a moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial e, por fim, VI - o parcelamento.

Portanto, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional, tanto o depósito judicial do tributo devido quanto a liminar em mandado de segurança constituem, de forma autônoma, causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Por essa razão, se a liminar em mandado de segurança já suspende a exigibilidade do crédito tributário, não há que se exigir a realização de depósito ou qualquer outra espécie de garantia visando à suspensão da exigibilidade do crédito.

Nesse sentido, manifestou-se Américo Lacombe ao destacar que:

“Se o depósito integral já suspende a exigibilidade do crédito, o crédito já não é mais exigido desde o momento em que se tenha o depósito, e se a medida liminar também suspende essa exigibilidade, não tem o menor cabimento o condicionamento que fazem alguns juízes, de depósito para garantia da liminar. Ou a liminar é dada sem a menor garantia, porque o juiz está convencido de que ocorrem os pressupostos necessários para dar a liminar, quais sejam, o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, ou então simplesmente não dá”.¹⁶

James Marins vai mais a fundo ao dizer que:

“(…) condicionar-se a depósito o exercício da garantia constitucional é quase como simplesmente reeditar-se veladamente, agora não mais pela Administração, mas pelo Poder Judiciário, a regra *solve et repete*, que não vem sendo acolhida por nossos Tribunais, inadmitida que tem sido a exigência de pagamento prévio de tributo ilegal

¹⁶ Américo LACOMBE, *Mandado de Segurança e Ações Cautelares*, in RDT 46/133.

e inconstitucional, para, ao depois, pleitear-se a restituição do pagamento indevido”.¹⁷

Portanto, revela-se incabível a exigência da prestação de qualquer garantia como requisito para a concessão de medida liminar nos mandados de segurança em matéria tributária, uma vez que a concessão de liminar em mandado de segurança já suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto e a partir de uma análise sistemática do ordenamento jurídico, deve ser afastada a aplicação da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09 aos mandados de segurança em matéria tributária.

¹⁷ James MARINS, *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, p. 419.

Capítulo 5 – Pressuposto para aplicação da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09 em matéria tributária

Avaliada a constitucionalidade da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09, bem como a interpretação dessa norma em âmbito tributário face ao que dispõe o artigo 151, do Código Tributário Nacional, iremos analisar, por fim, o pressuposto para a sua aplicação especificamente nos mandados de segurança em matéria tributária.

O artigo 7º, inciso III, da Lei nº 12.016/09 dispõe que, ao despachar a inicial, o juiz poderá determinar “que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica”.

A partir da leitura desse texto legal, podemos extrair a seguinte norma, conforme esquematizado no Capítulo 2 da presente monografia: se a suspensão do ato impugnado (concessão da medida liminar) puder gerar prejuízos que não possam ser ressarcidos à pessoa jurídica (antecedente), então deve-ser a exigência de caução, fiança ou depósito para garantir o ressarcimento (conseqüente). Portanto, a hipótese dessa norma (antecedente) é o prejuízo não passível de ser ressarcido, cujo ressarcimento deverá ser garantido através da conduta prescrita no conseqüente da norma (a exigência de caução, fiança ou depósito).

Fixadas essas premissas, passemos a verificar se o pressuposto para a aplicação dessa norma, contido no seu antecedente, está presente nos mandados de segurança em matéria tributária.

Para tanto, faremos um corte metodológico para isolar o objeto de estudo para os mandados de segurança em matéria tributária que têm como objetivo impedir a incidência da norma tributária, nos casos dos mandados de segurança preventivos, ou obter uma norma individual e concreta que desconstitua o crédito tributário já constituído, nos casos dos mandados de segurança repressivos.

De qualquer sorte, em uma ou em outra hipótese, teremos como objeto as normas tributárias em sentido estrito, adotando a classificação proposta por Paulo de Barros

Carvalho¹⁸, ou seja, as normas que definem a incidência fiscal, deixando de lado as normas tributárias em sentido amplo, representadas por todas as demais normas que regulam a atividade impositiva do Estado.

Conforme mencionado acima, em matéria tributária, o mandado de segurança preventivo tem como objetivo impedir a incidência da norma tributária em sentido estrito. Nesse particular, importante salientar que a incidência ou aplicação do direito, tomadas como expressões sinônimas, ocorrem por meio da expedição de uma norma individual e concreta, que contem, no seu antecedente, o fato de conteúdo econômico ocorrido no mundo social e, no seu conseqüente, a relação jurídica tributária instaurada em razão da ocorrência desse fato.

Assim, o mandado de segurança preventivo tem como objetivo obter um provimento jurisdicional que irá impedir a aplicação do direito ao caso concreto.

Concedida a medida liminar no mandado de segurança preventivo, a exigibilidade do crédito tributário estará suspensa, nos termos do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional. Por essa razão, com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela concessão da liminar, a administração pública está impedida de realizar qualquer ato para promover sua cobrança, como a inscrição do crédito em dívida ativa, a distribuição da execução fiscal e todos os demais atos executórios tendentes e efetivar a cobrança do crédito tributário.

Apesar da exigibilidade do crédito estar suspensa nos termos do artigo 151, inciso IV, do CTN, o que impede a administração pública de promover sua cobrança, a administração não está impedida de constituir o crédito tributário através do ato administrativo vinculado e obrigatório do lançamento, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, Alberto Xavier chama a atenção para o caráter vinculado e obrigatório do lançamento, concluindo ser de rigor a constituição do crédito tributário na vigência de medida liminar, conforme se observa:

“A suspensão regulada pelo artigo 151 do Código Tributário Nacional paralisa temporariamente o exercício efetivo do poder de execução, mas não suspende a prática do próprio ato administrativo de lançamento, decorrente de atividade vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do mesmo Código, e necessária para evitar a decadência do poder de lançar. Nem o depósito, nem a liminar em mandado de segurança têm a eficácia de impedir a formação do título executivo pelo

¹⁸ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 260.

lançamento, pelo que a autoridade administrativa deve exercer o seu poder-dever de lançar, sem quaisquer limitações, apenas ficando paralisada a excoutoriedade do crédito”.¹⁹

Apesar de ter sido bastante questionado em nossos Tribunais, atualmente esse entendimento encontra-se pacificado no Superior Tribunal de Justiça, que proferiu julgamento por sua Primeira Seção nos Embargos de Divergência nº 572.603-PR²⁰, no qual concluiu ser legítimo o lançamento para evitar a decadência enquanto a exigibilidade do crédito tributário está suspensa pela concessão da liminar.

Importante mencionar, ainda, que foram introduzidos no ordenamento jurídico brasileiro enunciados prescritivos normatizando essa matéria. Nesse sentido, o artigo 67 da Lei nº 10.941/01 do Estado de São Paulo dispunha que a “existência de ação judicial, ainda que haja ocorrência de depósito ou garantia, não prejudica a lavratura ou o aperfeiçoamento do auto de infração”.

Apesar da Lei nº 10.941/01 ter sido revogada pela Lei 13.457/09, a nova lei que regula o processo administrativo no Estado de São Paulo introduziu norma praticamente igual em seu artigo 30, ao determinar que “não impede a lavratura do auto de infração a propositura pelo autuado de ação judicial por qualquer modalidade processual, com o mesmo objeto, ainda que haja ocorrência de depósito ou garantia”.

O legislador federal, por sua vez, introduziu o artigo 63 da Lei nº 9.430/96, dispondo que não caberá o lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência quando a exigibilidade estiver suspensa na forma do inciso IV do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Portanto, embora a administração pública esteja impedida de praticar qualquer ato tendente a promover a cobrança do crédito tributário na vigência da medida liminar, possui o dever de realizar o lançamento tributário, que constitui ato vinculado e obrigatório, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Realizado o lançamento tributário para prevenir a decadência, a exigibilidade do crédito continuará suspensa enquanto viger a medida liminar concedida no mandado de segurança, restando o Fisco impedido de efetuar a cobrança do crédito constituído por meio do lançamento de ofício, razão pela qual o prazo prescricional para sua cobrança fica

¹⁹ Alberto XAVIER, *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, p. 428.

²⁰ Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Divergência nº 572.603-PR, Rel. Min. Castro Meira.

igualmente suspenso. Todavia, revogada ou cassada a medida liminar, automaticamente cessam os efeitos do inciso IV do artigo 151 do CTN, ressurgindo o direito da administração de cobrar o crédito tributário constituído para prevenir a decadência.

Conseqüentemente, não há prejuízo irreparável cujo ressarcimento deva ser garantido por meio da prestação de uma garantia, uma vez que a administração pública não só pode, como deve constituir o crédito tributário na vigência da medida liminar, bem como realizar sua cobrança no caso de revogação ou cassação da liminar.

Dessa forma, não está presente o fato descrito no antecedente da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09, razão pela qual essa norma não deve ser aplicada nos mandados de segurança preventivos em matéria tributária.

Analisemos, agora, a possibilidade de aplicação da referida norma nos mandados de segurança repressivos. Nos mandados de segurança repressivos, o crédito tributário já está constituído por meio da linguagem competente, representada por uma norma individual e concreta, que possui, no antecedente, o fato jurídico ocorrido no mundo social e, no conseqüente, a relação jurídica tributária instaurada em razão da ocorrência desse fato.

Concedida a medida liminar no mandado de segurança repressivo, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, nos termos do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional, de forma que a administração pública fica impedida de realizar atos para promover sua cobrança.

Todavia, apesar da exigibilidade do crédito tributário ficar suspensa pela concessão da liminar, a extinção do crédito somente se dará com o trânsito em julgado da decisão proferida no mandado de segurança, nos termos do artigo 156, inciso X, do Código Tributário Nacional, que institui a decisão judicial passada em julgado como causa de extinção do crédito. Portanto, a concessão da medida liminar não possui o efeito de extinguir o crédito tributário, mas apenas de suspender a sua exigibilidade.

Por essa razão, revogada ou cassada a medida liminar, os efeitos do inciso IV do artigo 151 do CTN cessam, ressurgindo o direito da administração de cobrar o crédito tributário já constituído.

Dessa forma, não há prejuízo irreparável cujo ressarcimento deva ser garantido por meio da prestação de uma garantia, razão pela qual também nos mandados de segurança

repressivos em matéria tributária não está presente o fato descrito no antecedente da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09.

Por fim, analisemos os mandados de segurança impetrados com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito do contribuinte de realizar a compensação tributária, dada à sua grande utilização.

Primeiramente, cumpre esclarecer que o parágrafo 2º do artigo 7º da Lei nº 12.016/09, que determina que não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, deve ser interpretado da mesma forma que era interpretada a Súmula 212 do Superior Tribunal de Justiça²¹, cuja redação é praticamente a mesma. A interpretação mais adequada que se dava à referida Súmula é que a medida liminar não possui força extintiva da obrigação tributária, mas apenas opera a suspensão da exigibilidade do tributo por força do reconhecimento, *a priori*, de possível crédito compensável.

Portanto, mesmo após a edição da Lei nº 12.016/09 e da disposição contida no parágrafo 2º do artigo 7º dessa lei, é possível a concessão de liminar que reconheça o direito do contribuinte à compensação tributária, todavia, a liminar terá apenas o efeito de suspender a exigibilidade do tributo que se pretende extinguir pela compensação.

Por outro lado, o artigo 170-A do Código Tributário Nacional, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01, veda a compensação, mediante o aproveitamento de tributo que seja objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Assim, mesmo que seja concedida medida liminar reconhecendo o direito do contribuinte à compensação tributária, o crédito tributário somente poderá ser extinto pela via da compensação após o trânsito em julgado da sentença proferida no mandado de segurança, possuindo a medida liminar somente o efeito de suspender a exigibilidade do tributo que se pretende extinguir pela compensação, nos termos do artigo 151, inciso IV do CTN.

Dessa forma, a concessão de liminar em mandado de segurança que tenha por objeto o reconhecimento do direito à compensação tributária não gera efeitos irreversíveis cujo ressarcimento deva ser garantido pela prestação de garantia pelo impetrante, razão pela qual não também não vislumbramos o fato descrito na hipótese da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09 nesse caso.

²¹ Súmula 212: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar”.

CONCLUSÃO

Após o quanto desenvolvido na presente monografia, verificamos, primeiramente, que o legislador brasileiro já havia introduzido no sistema jurídico normas que conferiam ao juiz a prerrogativa de exigir a prestação de garantia como condição para a concessão das medidas liminares, por meio das Medidas Provisórias nº 375/93 e nº 1.570/97.

A inconstitucionalidade das referidas normas foi questionada perante o Supremo Tribunal Federal através das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 975-3-DF e nº 1.576-UF, respectivamente, todavia, essas ações não tiveram seu mérito apreciado de forma definitiva, tendo sido julgadas prejudicadas.

Apesar de não terem sido declarados inconstitucionais, referidos dispositivos legais deixaram de integrar o sistema jurídico brasileiro, razão pela qual remanesce a análise da norma introduzida pela Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009, que introduziu enunciado prescritivo similar aos que anteriormente vigoraram no ordenamento jurídico, facultando ao magistrado a prerrogativa de condicionar a concessão da medida liminar à prestação de caução, fiança ou depósito pelo impetrante.

Verificamos, também, que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil distribuiu a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.296, requerendo a declaração de inconstitucionalidade desse enunciado, que foi distribuída ao Ministro Marco Aurélio, mas ainda não foi apreciada.

Antes de ingressar à análise da norma introduzida pela Lei nº 12.016/09, estabelecemos como premissa o conceito de norma jurídica, como o juízo que se forma em nossa mente a partir da leitura dos textos de direito, bem como decomposemos a estrutura da norma identificando as partes que a compõe (antecedente e conseqüente).

Concluimos que o antecedente da norma jurídica possui a função de descrever um fato que, ocorrido no mundo real, irá desencadear a conseqüência prescrita no seu conseqüente, ao passo que o conseqüente da norma tem a função de prescrever a relação jurídica que será instaurada se e quando ocorrido o fato descrito no seu antecedente. O antecedente e o conseqüente da norma jurídica são associados através de um dever-ser, formando a seguinte estrutura: se o antecedente, então deve-ser o conseqüente.

Verificamos, por fim, que as normas jurídicas gerais e abstratas possuem no seu antecedente apenas a descrição do fato de possível ocorrência no mundo real, não contendo o fato jurídico propriamente ocorrido e formalizado em linguagem competente, da mesma forma que o conseqüente da norma contem apenas a prescrição da relação jurídica que deverá ser instaurada se e quando ocorrer o fato descrito na sua hipótese, não possuindo a relação jurídica propriamente ocorrida e formalizada através da linguagem competente.

Estabelecidas essas premissas, identificamos as normas contidas no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 12.016/09, decompondo o antecedente e o conseqüente de cada uma delas.

A primeira norma foi construída a partir da leitura da primeira parte do inciso III, podendo ser esquematizada da seguinte maneira: se houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso ela seja deferida apenas ao final (antecedente), então deve-ser a suspensão do ato que deu motivo ao pedido pelo Estado-Juiz (conseqüente).

A segunda norma, que constitui objeto do presente estudo, foi construída a partir da leitura da segunda parte do inciso III, sendo esquematizada da seguinte forma: se a suspensão do ato impugnado puder gerar prejuízos que não possam ser ressarcidos à pessoa jurídica (antecedente), então deve-ser a exigência de caução, fiança ou depósito pelo Estado-Juiz para garantir o ressarcimento (conseqüente). Portanto, a hipótese dessa norma (antecedente) é o prejuízo não passível de ser ressarcido, cujo ressarcimento deverá ser garantido através da conduta prescrita no seu conseqüente (exigência de caução, fiança ou depósito).

Analisada a estrutura da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09, ingressamos na análise de sua validade no sistema jurídico brasileiro, começando pela verificação da sua compatibilidade com os preceitos contidos na Constituição Federal de 1988, que ocupa o ápice da cadeia normativa.

Partindo de uma análise constitucional da matéria, verificamos que o mandado de segurança possui natureza constitucional, uma vez que constitui instrumento de tutela judicial constitucionalmente garantido, no artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal, e elevado à categoria de direito fundamental, cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988, nos termos do artigo 60, § 4º da Carta Maior.

Verificamos, também, que, a despeito de não estar prevista de forma expressa no texto constitucional, a medida liminar é ínsita à natureza do mandado de segurança, uma que constitui espécie de provimento jurisdicional que se revela, na maioria das vezes,

indispensável à garantia do bem da vida pleiteado. Verificamos, ainda, que a matéria deve ser analisada à luz do princípio do amplo e irrestrito acesso ao Poder Judiciário, disposto no inciso XXXV, do artigo 5º, da Constituição Federal, sendo a medida liminar um desdobramento desse princípio, na medida em que constitui instrumento necessário ao efetivo acesso ao Poder Judiciário.

A partir dessas premissas, concluímos que qualquer lei que pretenda limitar ou condicionar a concessão da medida liminar revela-se inconstitucional por restringir a utilização de instrumento judicial constitucionalmente garantido, que constitui desdobramento do princípio do amplo e irrestrito acesso ao Poder Judiciário, cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988.

Verificamos, também, que o condicionamento da medida liminar à prestação de garantia pelo impetrante afronta o princípio da isonomia contido no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, na medida em que restringe o acesso ao Poder Judiciário pela via do mandado de segurança somente àqueles que possuem condições de oferecer caução, fiança ou depósito para viabilizar a concessão da liminar.

Dessa forma, o artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.106/09, ao dispor que o magistrado poderá exigir do impetrante a prestação de caução, fiança ou depósito para a concessão da medida liminar, introduziu no sistema jurídico brasileiro norma inconstitucional.

Concluímos, assim, que, presentes os requisitos para a concessão da liminar (relevância dos fundamentos e risco de ineficácia da sentença se concedida ao final), ela deve ser concedida sem a exigência de qualquer garantia e, por outro lado, ausentes esses requisitos, a medida não deve ser concedida, não havendo que se falar na exigência de garantia para viabilizar a concessão da medida liminar.

Ultrapassada a análise da constitucionalidade da norma introduzida pela Lei nº 12.016/09, verificamos que, em matéria tributária, essa norma deve ser interpretada em conjunto com o enunciado do artigo 151, do Código Tributário Nacional, que institui tanto a medida liminar como o depósito judicial como causas autônomas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

A partir da análise desse dispositivo legal, concluímos que, se a liminar em mandado de segurança já suspende a exigibilidade do crédito tributário, não há que se exigir a realização de depósito ou qualquer outra espécie de garantia visando à suspensão da exigibilidade do crédito.

Finalmente, concluímos o estudo com uma análise do pressuposto para a aplicação da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09 nos mandados de segurança em matéria tributária. A análise foi feita com base no antecedente dessa norma jurídica, qual seja: o prejuízo não passível de ser ressarcido, cujo ressarcimento deverá ser garantido através da conduta prescrita no conseqüente da norma (a exigência de caução, fiança ou depósito).

Com base nessas premissas, iniciamos a análise a partir dos mandados de segurança preventivos, que possuem o objetivo de impedir a incidência da norma tributária em sentido estrito.

Concedida a medida liminar no mandado de segurança preventivo, a exigibilidade do crédito tributário estará suspensa, nos termos do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional, razão pela qual a administração pública fica impedida de realizar qualquer ato para promover sua cobrança, todavia, a administração não fica impedida de constituir o crédito tributário através do lançamento, que constitui ato administrativo vinculado e obrigatório nos termos do artigo 142 do CTN.

Assim, realizado o lançamento para prevenir a decadência, a exigibilidade do crédito continuará suspensa enquanto viger a medida liminar concedida no mandado de segurança, todavia, revogada ou cassada a liminar, cessam os efeitos do inciso IV do artigo 151 do CTN, ressurgindo o direito da administração cobrar o crédito tributário constituído para prevenir a decadência.

Por essa razão, não há prejuízo irreparável cujo ressarcimento deva ser garantido por meio da prestação de uma garantia, uma vez que a administração pública não só pode, mas como deve constituir o crédito tributário na vigência da medida liminar, bem como realizar sua cobrança no caso de revogação ou cassação da liminar.

Dessa forma, não está presente o fato descrito no antecedente da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09, razão pela qual essa norma não deve ser aplicada nos mandados de segurança preventivos em matéria tributária.

Nos mandados de segurança repressivos, concedida a medida liminar, a exigibilidade do crédito tributário já constituído fica suspensa, nos termos do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional, de forma que a administração pública fica impedida de realizar atos para promover sua cobrança. Todavia, apesar da exigibilidade do crédito tributário ficar suspensa pela concessão da liminar, a extinção do crédito somente se opera com o trânsito em

julgado da decisão proferida no mandado de segurança, nos termos do artigo 156, inciso X, do Código Tributário Nacional.

Por essa razão, revogada ou cassada a medida liminar, os efeitos do inciso IV do artigo 151 do CTN cessam, ressurgindo o direito da administração de cobrar o crédito tributário já constituído, cuja exigibilidade estava suspensa.

Dessa forma, também não vislumbramos prejuízo irreparável cujo ressarcimento deva ser garantido por meio da prestação de uma garantia, uma vez que a administração pública não só pode, como deve promover os atos necessários para cobrar o crédito tributário no caso de revogação ou cassação da liminar nos mandados de segurança repressivos.

Finalmente, analisamos os mandados de segurança impetrados com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito do contribuinte de realizar a compensação tributária.

Nesse sentido, verificamos que a concessão de medida liminar que reconhece o direito do contribuinte à compensação tributária possui apenas o efeito de suspender a exigibilidade do tributo, não possuindo o efeito de extinguir o crédito tributário pela compensação. Verificamos, também, que o artigo 170-A do Código Tributário Nacional veda a compensação, mediante o aproveitamento de tributo que seja objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Por essa razão, concluímos que a concessão de liminar em mandado de segurança que tenha por objeto o reconhecimento do direito à compensação tributária não gera efeitos irreversíveis cujo ressarcimento deva ser garantido pela prestação de garantia pelo impetrante, uma vez que proporciona tão somente a suspensão da exigibilidade do tributo, não possuindo o efeito de extinguir o crédito pela compensação.

Dessa forma, também não vislumbramos o fato descrito na hipótese da norma introduzida pelo artigo 7º, inciso III, segunda parte, da Lei nº 12.016/09 nos mandados de segurança que visam o reconhecimento do direito à compensação tributária.

Constatamos, assim, a inexistência do pressuposto contido nessa norma nos mandados de segurança em matéria tributária, seja naqueles que tenham como objetivo impedir a incidência fiscal (preventivos), seja naqueles impetrados com a finalidade de obter um provimento que desconstitua o crédito tributário já constituído (repressivos), seja, por fim, nos mandados de segurança que objetivem o reconhecimento do direito à compensação tributária.

BIBLIOGRAFIA

- ALVIM, Eduardo Pellegrini Arruda. *Mandado de Segurança no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- LACOMBE, Américo. *Mandado de Segurança e Ações Cautelares*, in RDT 46, São Paulo: RT, 1988.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária: de acordo com a Lei 12.016/09*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, "Habeas Data", Ação Direta Inconstitucionalidade e Ação Declaratória de Constitucionalidade*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

DIPLOMAS LEGAIS CONSULTADOS:

- BRASIL. *Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil e Constituição Federal*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BRASIL. *Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009*. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/1570-5.htm>. Acesso em: 08 set. 2009.
- BRASIL. *Lei nº 8.437, de 30 de fevereiro de 1992*. Dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8437.htm>. Acesso em: 08 set. 2009.
- BRASIL. *Lei nº 9.494, de 11 de setembro de 1997*. Disciplina a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública, altera a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9494.htm>. Acesso em: 09 set. 2009.
- BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm>. Acesso em: 25 set. 2009.
- BRASIL. *Medida Provisória nº 375, de 23 de novembro de 1993*. Dispõe sobre a concessão e os efeitos de liminares e de medidas cautelares e sobre situações de risco de grave lesão ao interesse público, à ordem, à saúde, à segurança e a economia pública. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/1990-1995/375.htm>. Acesso em: 12 set. 2009.

BRASIL. *Medida Provisória nº 1.570, de 21 de agosto de 1997*. Disciplina a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública, altera a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/1570-5.htm>. Acesso em: 15 set. 2009.

ESTADO DE SÃO PAULO. *Lei Estadual nº 13.457, de 18 de março de 2009*. Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tit:vtit>. Acesso em: 15 out. 2009.

DECISÕES JUDICIAIS CONSULTADAS:

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento nº 2001.03.00.032907-3, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Cecilia Marcondes, DJU de 18/08/2004, p. 203.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 12454/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 30/09/2002, p. 157.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 572.603-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 05/09/2005, p. 199.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 212: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar”. DJ de 23/05/2005, p.371.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 975-3-DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1577661>>. Acesso em: 15 set. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.576-UF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1665842>>. Acesso em: 15 set. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.296. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3755382>>. Acesso em: 15 set. 2009.