

REPERTÓRIO

JURISPRUDÊNCIA

RJ
1

Nº 4/96

Tributário, Constitucional e Administrativo

2ª FEVEREIRO

ÍNDICE

DOCTRINA

- Mandado de Segurança em matéria tributária (artigo de Ives Gandra da Silva Martins) 1/9566
- Da tributação da renda mundial - princípios jurídicos (artigo de João Dácio Rolim) 1/9565

NOTA DE JULGAMENTO

- ICMS - Lei nº 6.374/89-SP - contribuintes - conceito - seguradora - ADIn - liminar suspensiva da eficácia de palavras. 1/9564

EMENTÁRIO

Tributário e Constitucional

- Ação cautelar - suspensão da exigibilidade do crédito tributário - admissibilidade; honorários advocatícios - descabimento 1/9563
- Adicional estadual do IR - Lei nº 8.928/88-PR - inconstitucionalidade declarada pelo STF - efeito "ex tunc"; Ação de repetição de indébito - correção monetária - atualização pelo IPC 1/9562
- COFINS - incorporação imobiliária - incidência 1/9561
- Compensação
- Contribuição previdenciária - liquidez e certeza - necessidade; Medida cautelar inominada - via inadequada 1/9560
 - Finsocial e COFINS - empresa distribuidora de combustíveis - substituto tributário 1/9559
 - Finsocial e COFINS - impossibilidade 1/9558
- Contribuição para o FGTS - certificado de regularidade - requisito estipulado pelo Decreto nº 99.684/90 - restrição não prevista na Lei nº 8.036/90 1/9557
- Contribuição previdenciária de natureza urbana - empresa rural - recolhimento - desobrigatoriedade 1/9556
- Direito processual em matéria fiscal - ações propostas contra o INSS - competência 1/9555
- Empréstimo compulsório
- Energia elétrica - Eletrobrás - constitucionalidade 1/9554
 - Energia elétrica - LC nº 13/72 - constitucionalidade ... 1/9553
- Execução fiscal
- Correção monetária - UFESP - janeiro/89 - índice 42,72% 1/9552
 - Penhora - intimação do procurador - invalidade 1/9551
 - Prescrição do débito - arguição - legitimidade 1/9550
 - Responsabilidade tributária - alienação de quotas - alteração contratual não registrada 1/9549
 - Taxa de lixo excedente - dívida regularmente inscrita - legitimidade da cobrança 1/9548
 - União e suas autarquias - domicílio do devedor - ausência de Vara Federal - competência 1/9547
- ICM
- Cal virgem e hidratada - incidência - termo inicial 1/9546
 - Substituição tributária - legalidade; base de cálculo - critério 1/9545
- ICMS
- Importação de automóvel por pessoa física - incidência 1/9544
 - Importação - momento da exigência 1/9543

- Isenção - aquisição de máquinas e equipamentos para execução de obras de interesse público - direito do fabricante 1/9542
- Prazo de recolhimento - antecipação determinada por Decreto estadual - legalidade 1/9541
- Serviço de transporte rodoviário de carga - produto destinado à exportação - não-incidência 1/9540
- Imunidade - templos religiosos - requisito 1/9539
- IPMF - entidade de previdência privada sem fins lucrativos - imunidade 1/9538
- IPTU

 - Alíquota e base de cálculo - aumento através de lei - princípio da anterioridade - inobservância - efeito 1/9537
 - Alíquota - progressividade - inexistência de plano diretor - legalidade. Taxa de limpeza pública - base de cálculo - exegese 1/9536
 - Fundação de direito público - CF/88 - imunidade - extensão 1/9535
 - Isenção - imóveis com características específicas - reconhecimento prévio - legalidade 1/9534

- ISS - isenção - serviço de dragagem - DL nº 406/68, art. 11 - não-enquadramento; competência tributária 1/9533
- ITBI - alíquotas - progressividade - legalidade 1/9532
- Mandado de Segurança

 - Exportação de mercadorias - greve - direito ao procedimento de exportação 1/9531
 - Sentença - falta de intimação do Ministério Público - suprimento em segundo grau - possibilidade 1/9530

- Taxa de armazenagem portuária - natureza jurídica 1/9529
- Taxa de conservação de estradas - base de cálculo - área do imóvel - inconstitucionalidade 1/9528
- Administrativo

 - Alvará de construção - obra iniciada - cassação - ofensa a direito adquirido 1/9527
 - Concurso público - polícia militar - formação de sargentos - prova de datilografia - exigência - ilegalidade 1/9526
 - Licitação - reparos em rodovia - menor preço - não-observância - assinatura do contrato - sustação 1/9525
 - Militar - imóvel funcional - ocupação irregular - reintegração de posse 1/9524
 - Registro profissional - Conselho Regional de Administração - empresa de turismo - desobrigatoriedade 1/9523
 - Responsabilidade civil do Estado

 - Deslizamento de terra - dano em prédio urbano - culpa - averiguação 1/9522
 - Morte de preso - culpa "in vigilando" 1/9521

 - Serviço público - selo-pedágio - CF/88 - natureza jurídica .. Servidor público 1/9520
 - Admissão sem concurso - estabilidade constitucional - dispensa - CF/88 - violação 1/9519
 - Remoção - exegese 1/9518
 - Vencimentos, salários, soldos, proventos e pensões - reajuste pela URP - Decreto-lei nº 2.425/88 - suspensão - inconstitucionalidade - súmula - cancelamento 1/9517

Valores e percentuais diversos

Salário Mínimo - R\$												
Ano	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
1995	70,00	70,00	70,00	70,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
1996	100,00	100,00										

Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC - %												
Ano	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
1995	1,44	1,01	1,62	2,49	2,10	2,18	2,46	1,02	1,17	1,40	1,51	1,65
1996	1,46											

Índice de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA - %												
Ano	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
1995	1,70	1,02	1,55	2,43	2,67	2,26	2,36	0,99	0,99	1,41	1,47	1,56
1996	1,34											

Unidade Fiscal de Referência - UFIR							
trim/ano	coeficiente	trim/ano	coeficiente	trim/ano	coeficiente	trim/ano	coeficiente
1º/95	0,6767	2º/95	0,7061	3º/95	0,7564	4º/95	0,7952
sem/ano		coeficiente		sem/ano		coeficiente	
1º/96		0,8287					

Limites de Depósito Recursal - Justiça do Trabalho - desde 04.09.95

- Recurso Ordinário: R\$ 2.103,92
- Recurso de Revista, Embargos, Recurso Extraordinário e Recurso em Ação Rescisória: R\$ 4.207,84

Observação: Os valores acima reproduzidos foram divulgados por meio do Ato nº 804, de 25.08.95, do Presidente do Tribunal Superior do Trabalho, publicado no DJU 1 de 30.08.95, com indicação de observância obrigatória prevista para 04.09.95.

MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS*

1
9566

Em 1994, o Centro de Extensão Universitária realizou Simpósio Nacional para discutir questões relacionadas ao processo tributário. Três das questões versaram sobre o Mandado de Segurança, nos exatos termos das questões ora propostas pela IOB.

Reproduzo-as, portanto, assim como a resposta que ofertei:

"1) Quais os efeitos da cassação de liminar (concedida em Mandado de Segurança ou em medida cautelar) de que tenha resultado suspensão de exigência de tributo: o simples pagamento do tributo? O pagamento do tributo acrescido de correção monetária? O pagamento do tributo acrescido de correção monetária e de juros e multa de mora?

- Na resposta, considerar duas hipóteses: a da existência de depósito judicial e a da inexistência deste depósito.

O XIX Simpósio Nacional de Direito Tributário traz à reflexão do universo acadêmico e dos estudiosos mais vinculados à meditação jurídico-tributária, tema relevante, qual seja, o da processualística fiscal. O domínio das técnicas processuais tem-se revelado de particular importância para os que militam na lide judiciária, visto que, muitas vezes, o bom ou mau resultado de uma demanda depende menos da qualidade do direito discutido e mais da forma de sua discussão, com o que, por aspectos relacionados à mera veiculação da polêmica fiscal, muitas questões são decididas contra a própria certeza do direito substantivo⁽¹⁾.

(1) Francesco Carnelutti ensina: "Ma il problema, così, non è risolto se non a metà. Se il processo serve al diritto, il diritto reciprocamente serve al processo? Questo è il secondo profilo dell'indagine, intorno al quale bisogna cercar di chiarire le idee.

S'è detto, in ultima analisi, che il diritto serve a salvare l'individuo. L'individuo corre dunque dei pericoli anche nel processo? S'è anche detto che il pericolo per l'individuo nasce dal conflitto tra il suo interesse e l'altrui; un conflitto determinato dalla limitazione dei beni, che non bastano mi a soddisfare i bisogni. S'è detto infine che il conflitto di interessi, se l'individuo non è frenato, mette capo al disordine, ch'è il fallimento del diritto" (Diritto e Processo, Morano Editore, Napoli, 1958, p. 33).

As questões formuladas para o XIX Simpósio, todas elas relacionadas ao processo tributário, impõem exame de problemas ainda não pacificados junto ao Poder Judiciário realçando, pois, a conveniência de sua discussão em um cenário exclusivamente acadêmico. Assim é que a primeira das questões envolve análise de controvertida matéria, com variadas decisões hospedando uma ou outra das soluções aventadas na questão.

De início, faço a distinção entre liminar concedida em Mandado de Segurança e em Ação Cautelar.

No Mandado de Segurança, a liminar objetiva assegura um direito violado ou prestes a ser violado por ameaça claramente detectada. É uma garantia processual inscrita na Constituição e, por esta razão, com um poder aplicacional superior, visto que a lei ordinária não pode, a meu ver, impor condições restritivas à sua utilização⁽²⁾.

(2) José Cretella Jr. elenca substancial doutrina para perfilar o instituto: "A doutrina brasileira tem-se esmerado em fornecer a 'definição real do mandado de segurança'.

Para Alfredo Buzaid, 'o mandado de segurança constitui uma forma judicial de tutela de direito líquido e certo, ameaçado ou violado por ilegalidade ou abuso de poder, seja qual for a autoridade responsável' (Do mandado de segurança, RF, 164:7, comunicação enviada pelo autor ao Congresso Hispano-Americano e Filipino de Direito Processual Civil, realizada em Madri, de 14 a 21 de outubro de 1955).

Em outras palavras, o 'mandado de segurança' é uma ação judiciária concedida ao titular de direito líquido e certo, ameaçado ou violado por ilegalidade ou abuso de poder' (Alfredo Buzaid, Do mandado de segurança, RF, 164:9).

Miguel Seabra Fagundes conceitua o 'mandado de segurança' como a 'ação civil, de rito sumaríssimo, destinada a suscitar o controle jurisdicional sobre ato de qualquer autoridade que, por sua ilegalidade ou abuso de poder, viole ou ameace direito individual líquido e certo' (O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário, 4ª ed., 1968).

Hely Lopes Meirelles define o 'mandado de segurança' como 'o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para proteção de direito individual próprio, líquido e certo, não amparado por *habeas corpus*, lesado ou ameaçado de lesão por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça' (Mandado de Segurança e ação popular, 1967, p. 3, e Direito administrativo brasileiro, 6ª ed., 1978, p. 674).

Trata-se de 'ação civil de rito sumário especial sujeito a normas procedimentais próprias, pelo que só supletivamente lhe são aplicáveis disposições gerais do Código de Processo Civil' (Hely Lopes Meirelles, Direito administrativo brasileiro, 6ª ed., 1978, p. 674).

Castro Nunes, no decorrer de toda sua extensa obra, escrita precisamente a respeito do 'mandado de segurança', evita definir o instituto.

Faz, no entanto, exata observação a respeito do inciso constitucional quando se refere a 'não amparado' que propõe seja

Já na Ação Cautelar, a liminar, embora também relevante, objetiva tão somente garantir a ação principal, isto é, assegurar aquele que pretende discutir direito de que se julga titular, que corre o risco de perecer, se a tramitação do processo principal, sem outra garantia, tornar de nenhuma eficácia a decisão final⁽³⁾.

Protege, pois, a medida liminar, no Mandado de Segurança o próprio direito violado ou ameaçado, protegendo o direito à ação para resultado eficaz, a liminar em medida cautelar. Por outro lado, o Mandado de Segurança é garantia de nível hierárquico superior, pois as suas regras básicas estão expostas no próprio texto constitucional.

Em face desta conformação jurídica, entendo que muitos dos efeitos decorrenciais da concessão ou cassação de liminares são distintos pela natureza diversa das ações e dos objetivos propostos na concepção de ambos os institutos.

Assim, entendo que, em Mandado de Segurança, a imperatividade constitucional não pode admitir qualquer restrição à garantia que vier a ser outorgada pela concessão da liminar, visto que é claro o constituinte ao dizer, no inciso LXIX do artigo 5º, que:

"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 autori-

substituído por não amparável (ver Comentário nº 14). Elucida Castro Nunes: 'teria sido melhor dizer 'não amparável', porque a verificação da 'não-amparabilidade' por *habeas corpus* terá que ser feita antes de aforado o mandado de segurança como condição para o uso desse remédio. 'Não amparável' equivale a que não possa ser amparado, que não comporta o mandado de segurança. 'Não amparado' faz supor que o *habeas corpus* tenha sido tentado e julgado inidôneo, o que, evidentemente, não terá estado nas vistas do legislador' (Castro Nunes, Do mandado de segurança, 5ª ed., 1956, p. 34, nota; cf. 7ª ed., 1967, p. 27, nota). Embora verberando o 'critério residual', exclusivo, dos textos das Constituições, Castro Nunes não dá o conceito positivo do mandado de segurança.

Arnoldo Wald mostra o 'mandado de segurança' como o 'remédio judicial que tem como objeto corrigir a atividade administrativa ilegal ou abusiva e cujo rito processual o aproxima do interdito possessório, remédio que visa à defesa dos direitos individuais ou funcionais contra atos administrativos, mediante a execução específica ou *in natura* da decisão judicial' (Do mandado de segurança na prática judiciária, 3ª ed., 1968, p. 112/113) (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume II, ed. Forense Univ., 1989, p. 600/601).

- (3) Sálvio de Figueiredo ensina: "Divergem os doutrinadores sobre a natureza jurídica da liminar em mandado de segurança.

Na verdade, sem embargo do caráter acatualizador que se descortina na liminar do *mandamus*, também não vislumbramos a medida como cautelar, sobretudo quando a própria lei, refletindo a doutrina dos nossos dias, delinea com precisão e rigor o campo do processo cautelar, chegando até mesmo a distinguir as ações (medidas) cautelares das chamadas 'medidas cautelares anômalas' (ou 'providências provisionais') (Mandados de segurança e de injunção, ed. Saraiva, 1990, p. 117).

dade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público"⁽⁴⁾.

É interessante notar que não se utiliza, o legislador supremo, de expressão comumente utilizada em outros comandos superiores, ou seja, 'nos termos da lei', o que implicaria a possibilidade de a lei impor limitações, como aquela de não tornar satisfativa uma liminar concedida, que pudesse implicar o encerramento do próprio processo sem que a autoridade de coatora dele tomasse prévia ciência⁽⁵⁾.

A inexistência de qualquer limitação à concessão de uma liminar assecuratória de direito torna, a meu ver, não só inconstitucional qualquer lei que imponha restrições à sua concessão, como qualquer decisão que exija depósitos ou garantias, que se não ofertados, eliminariam o direito ao gozo daquela proteção suprema.

À evidência, tais exigências, a meu ver, poderiam ser colocadas e são admitidas nas decisões em medidas cautelares prévias ou incidentes, visto que no processo cautelar de origem ordinária, cabe ao legislador, no redigir a norma, e ao julgador, no decidir, encontrar os caminhos assecuratórios, que não tornem satisfativa medida objetivando exclusivamente garantir a ação principal⁽⁶⁾.

- (4) Carlos Mário Velloso ensina: "A liminar no mandado de segurança - Implícita na Constituição, art. 5º, LXIX, a liminar está expressa na Lei nº 1.533, de 1951, art. 7º, II, a dizer que, ao despachar a inicial, o juiz ordenará que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida.

Os pressupostos da medida liminar, inscritos no art. 7º, II, da Lei nº 1.533, de 1951, se orientam no rumo do *fumus bonis juris* e do *periculum in mora*. Desde que ocorrentes tais pressupostos, surge para o impetrante o direito subjetivo à liminar, certo que, se o juiz não a concede, viola direito a ensinar *causa petendi* de nova ação judicial, portanto de um outro mandado de segurança junto ao Tribunal superior, para o fim de ser afastada a lesão. Assim decidiu o Tribunal Federal de Recursos" (Mandados de segurança e de injunção, ob. cit., p. 82).

- (5) Oscar Corrêa explicita: "Consoante pacífica orientação doutrinária constitui o mandado de segurança remédio específico que assegura o direito, no 'seu exercício', a prestação *in natura* (Castro Nunes, Do Mandado de Segurança, 1954, p. 64; Seabra Fagundes, o Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, 1984, p. 252/253). Daí observar Castro Nunes que "o mandado de segurança dá ao titular do direito a prestação *in natura*. É um procedimento *ad ipsam rem*, que não comporta a substituição da prestação devida. O direito é assegurado, no seu exercício, e não pela forma indireta da equivalência econômica, princípio pelo qual se define o ressarcimento da inexecução da obrigação, *scilicet* violação da lei. O ato violador é removido como obstáculo para que restabeleça a situação jurídica preexistente, e não apenas anulado com os efeitos reparatórios conhecidos (ob. cit., p. 64)" (Mandados de segurança e de injunção, ob. cit., p. 348).
- (6) Sérgio Ferraz ensina: "Anotar-se que esses dois referenciais conceituais se agigantaram a partir do momento em que os próprios provimentos liminares passaram a ter consagração na Lei Maior (art. 5º, XXXV). E é também significativo realçar que a evolução histórica dos pressupostos objetivos de concessão da medida apontam, pelo seu gradativo abrandamen-

Por entender estarem tais institutos em patamares legislativos diversos é que me parecem diversos também seus efeitos, nenhuma restrição cabendo, a meu ver, às concessões de liminares nos mandados de segurança e cabendo ao juiz determinar as garantias que lhe parecerem necessárias no processo cautelar.

A cassação de uma liminar, por outro lado, acarreta, como conseqüência, o reconhecimento de que o 'direito' que, aparentemente era protetor da pretensão do jurisdicionado instigador do processo, ao ponto do magistrado tê-lo garantido, não gozava da densidade ôntica, ou pelo menos, da clareza e da liquidez pretendidas, razão pela qual a proteção é afastada.

Ora, nesta hipótese, a solução mais adequada e justa parece-me aquela que, ao restabelecer a exigência do tributo, faça-o apenas com correção monetária, sem juros ou multa de mora em ambas as ações, ou seja, na Ação Cautelar e no Mandado de Segurança⁽⁷⁾.

to, na direção da liberalização da concessão. Assim é que na Lei nº 191/36 se afirmava que, na conjugação da relevância do fundamento e da possibilidade de lesão grave e irreparável ao direito do impetrante, poderia o juiz deferir-lhe (art. 8º, § 3º). Já, em 1939, ao ensejo da inserção do *writ* no Código de Processo Civil, o tratamento legal recebeu dupla modificação de extraordinário alcance (art. 324, § 2º): I - a lesão que se desejava prevenir teria de ser grave ou irreparável (a copulativa foi substituída pela alternativa); II - configurados os pressupostos, o juiz 'mandaria' (e não mais poderia) suspender o ato coator.

Por fim, já na formulação hoje em dia vigente, *ex vi* da Lei nº 1.533 (art. 7º, II), não mais se alude à gravidade ou à irreparabilidade da possível lesão (aliás, a 'irreparabilidade' não é de sorte alguma relevante, seja para a concessão da liminar, seja para a concessão da segurança: isso porque o mandado de segurança não é ação de cunho reparatório). Atualmente, o que importa, ao lado da relevância do fundamento, é a circunstância de que, na ausência da concessão da medida de caráter antecipatório da tutela, estará a parte realmente na iminência de se ver frustrada, pela absoluta, então, inaptidão da sentença final com vistas à produção dos efeitos restauradores do direito em si, que constituem a finalidade do mandado de segurança" (Mandado de segurança (individual e coletivo) Aspectos polêmicos, Malheiros Editores, 1993, p. 109).

- (7) Escrevi: "A expressão correção monetária não é feliz. A moeda não se corrige. O que se corrige é seu valor, ou seja, sua expressão nominal.

A insuficiência vernacular já fora detectada por Bernardo Ribeiro de Moraes e Rubens Gomes de Sousa. Gilberto de Ullhôa Canto e nós mesmos tivemos dificuldade com o Prof. J. van Hoorn de encontrar a melhor versão da palavra para o inglês. A solução intermediária, que não nos agradou, *Monetary Indexation* pareceu-nos, entretanto, mais feliz que aquela adotada no Brasil. Isto porque a indexação passa a ter um referencial válido que é a moeda, distinto de outros referenciais.

A indexação no Brasil adota uma plenitude de referenciais (UPC, INPC, IGP e muitos outros), razão pela qual a terminologia clássica e universal seria mais adequada que aquela pelo Brasil hospedada.

Correção monetária é a reposição do valor da moeda, com seu aumento quantitativo correspondente à equivalência qualitativa para o período considerado. A maior quantidade de moeda nominal não provoca a maior qualidade de seu va-

lor intrínseco, que é o efetivamente corrigido para uma nova expressão monetária. Diz-se que a velocidade é a divisão da distância pelo tempo. Correção monetária é a divisão de sua expressão monetária atual pela expressão anterior. Desta divisão resulta o índice referencial do valor não corroído, ou na formulação manipulável das apurações econométricas, o índice é elaborado e sua multiplicação pela expressão nominal anterior resulta a expressão nominal atual" (Correção Monetária e a Constituição Federal, Revista FESPI, Ilhéus/BA, 1984, p. 77/78).

As liminares, nesta hipótese, de nada valeriam, frustrando-se a intenção do constituinte no perfilar o Mandado de Segurança e do legislador ordinário em conformar a garantia pretendida.

À evidência, deve ser dado um prazo para o recolhimento do tributo apenas com correção mone-

lor intrínseco, que é o efetivamente corrigido para uma nova expressão monetária.

Diz-se que a velocidade é a divisão da distância pelo tempo. Correção monetária é a divisão de sua expressão monetária atual pela expressão anterior. Desta divisão resulta o índice referencial do valor não corroído, ou na formulação manipulável das apurações econométricas, o índice é elaborado e sua multiplicação pela expressão nominal anterior resulta a expressão nominal atual" (Correção Monetária e a Constituição Federal, Revista FESPI, Ilhéus/BA, 1984, p. 77/78).

- (8) Bernardo Ribeiro de Moraes lembra para caso semelhante em que, em vez de pagar, o contribuinte depositou para discutir que: "Neste sentido vários e venerandos julgados têm sido proferidos pelo Excelso Pretório, afirmando a 'aplicação analógica das regras legais que concedem correção monetária na devolução dos depósitos feitos pelos contribuintes, em garantia das instâncias administrativa e judicial, ou de pagamento de tributo indevido'. Inúmeros julgados da Suprema Corte consagram tal entendimento como predominante e pacífico, sem discordância alguma, podendo-se chamar à colação os seguintes: RE 75.862-SP (acórdão de 1º-10-1973, Rel. Min. Barros Monteiro, 2ª Turma, RTJ, 72:129); RE 77.259 (acórdão de 29/3/1974, Rel. Min. Carlos Thompson Flores, 2ª Turma, RTJ, 70:225); RE 74.023 (acórdão de 31/5/1974, Rel. Min. Rodrigues Alcmin, 1ª Turma, RTJ, 70:143); RE 79.900-SP (acórdão de 18/2/1975, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, 1ª T., RTJ, 74:268); ERE 75.239-SP (acórdão de 19/3/1975, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Trib. Pleno, RTJ, 75:482); ERE 77.698-SP (acórdão de 21/8/1975, Rel. Min. Thompson Flores, Trib. Pleno, RTJ, 75:810); ERE 80.196-SP (acórdão de 11/9/1975, Rel. Min. Cordeiro Guerra, Trib. Pleno, RTJ, 76:811); ERE 77.239-SP (acórdão de 25/2/1976, Rel. Min. Cunha Peixoto, Trib. Pleno, RTJ, 78:463); RE 85.214-SP (acórdão de 10/8/1976, Rel. Min. Eloy da Rocha, 1ª T., RTJ, 78:665); RE 85.735-SP (acórdão de 16/11/1976, Rel. Min. Cunha Peixoto, 1ª T., RTJ, 85:978); RE 82.060-SP (acórdão de 16/12/1976, Rel. Min. Eloy da Rocha, 1ª T., RTJ, 82:198); RE 87.677-SP (acórdão de 20/9/1977, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, 2ª Turma, RTJ, 83:644); RE 86.820-SP (acórdão de 6/10/1977, Rel. Min. Bilac Pinto, 1ª T., RTJ, 83:315); RE 86.533-SP (acórdão de 2/12/1977, Rel. Min. Leitão de Abreu, 2ª T., RTJ, 85:1015); RE 89.243-SP (acórdão de 28/4/1978, Rel. Min. Moreira Alves, 2ª T., RTJ, 89:1046) e RE 90.980-SP (acórdão de 27/4/1979, Rel. Min. Cordeiro Guerra, 2ª T., RTJ, 90:358).

Portanto, basta a lei do Poder Tributante prever correção para os casos de restituição de depósitos decorrentes de decisão favorável ao contribuinte, para ser admitida correção monetária para a restituição de tributo pago indevidamente.

Em relação à fluência da correção monetária na repetição do indébito, a primeira orientação do STF foi no sentido de que tal restituição deveria ser acrescida da correção monetária a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva" (A correção monetária no direito brasileiro, ed. Saraiva, 1983, p. 178/179).

tária, passado o qual os acréscimos punitivos poderão ser exigidos, sendo razoável a praxe adotada de 30 dias, a partir da legislação ordinária conformadora da revisão contenciosa do lançamento nas diversas esferas de poder tributante⁽⁹⁾.

Apesar da natureza diversa dos institutos (Ação Cautelar e Mandado de Segurança), considero irrelevante haver ou não depósito, possível nas cautelares e, a meu ver, indevido nos Mandados de Segurança, posto que, na inexistência de garantias judiciais, não se pode atribuir responsabilidade tributária considerada inexistente pelo magistrado, sendo este o fato a justificar o recolhimento, no caso de não hospedagem da pretensão judicial, do imposto com correção monetária apenas.

O depósito judicial ou sua inexistência são elementos inoperantes para determinação da responsabilidade tributária do contribuinte ou do responsável, na medida em que é exigível conforme a natureza do instituto processual e a maior ou menor segurança do juízo concedente.

Respondo, pois, a primeira questão que na cassação de medida liminar em Mandado de Segurança ou Ação Cautelar, o pagamento de tributo deve ser feito apenas acrescido de *correção monetária*⁽¹⁰⁾.

- (9) Arnoldo Wald lembra que: "Efetivamente, a partir de 1978, em virtude de sucessivas decisões, que sempre foram precedidas de amplo debate, firmou-se, de modo manso e pacífico, a jurisprudência do STF, nos termos seguintes: a) podem as partes livremente convenenciar a correção monetária, desde que não exista vedação expressa por norma de ordem pública; b) a correção monetária não se confunde com os juros, pois ela é a atualização da própria dívida; c) em todos os casos de responsabilidade civil cabe a correção monetária. Embora a Súmula 562 só se refira aos danos materiais causados por atos ilícitos, o entendimento do Supremo abrange, atualmente, qualquer tipo de dano causado, tanto nas hipóteses de responsabilidade delitual, extracontratual ou aquiliana como nos casos de responsabilidade contratual; d) nas desapropriações, o atraso culposo da administração no pagamento da indenização devida justifica a correção monetária, não obstante o disposto da Súmula 416; e) a correção deve incidir até o efetivo pagamento do débito ou da indenização (Súmula 561); f) admite-se a correção monetária em virtude de aplicação da analogia, não se exigindo, pois, lei expressa para que a correção possa incidir" (A Correção Monetária no Direito Brasileiro, ob. cit., p. 20).
- (10) Gilberto de Ulhôa Canto ensina que: "A correção monetária surgiu entre nós — e assim sempre se tem mantido — como instrumento de atualização do poder de compra do cruzeiro diante da inflação. Com efeito, ajustando os preços dos bens, direitos e obrigações por meio da multiplicação dos respectivos valores referidos a certa data por índices da desvalorização fixados pelo próprio Governo Federal, o sistema atingiu o resultado previsto, que era e é preservar o padrão monetário, mas não necessariamente o poder liberatório pelo valor nominal da moeda, que a legislação vigente não impõe nem corresponde a qualquer propósito fundamentado em argumentos de mérito (v. Arthur Nussbaum, Teoría jurídica del dinero, trad. esp. do Das Geld in Theorie und Praxis des deutschen und ausländisches Rechts, Madrid, Libreria General de Victoria Suarez, 1929, p. 38 e s. e 56 e s., e Derecho monetário nacional e internacional, trad. esp. de Money in the law - national and international, Buenos Aires, Ed. Arayú, 1954, p. 39 e s. e 276 e s.)" (A correção monetária no direito brasileiro, ob. cit., p. 8).

2) No caso de medida judicial que suspenda exigibilidade de imposto, pode o Fisco lavrar auto de infração, a pretexto de não decair de seu direito de constituir o crédito tributário?

A questão possibilita interessante reflexão sobre o tema da decadência e das garantias individuais.

Como já escrevi na resposta à primeira questão, parece-me diferente o alcance e a força das liminares concedidas em Mandado de Segurança e Ação Cautelar. No mandado de segurança, se o juiz entender que o direito deve ser assegurado, não pode exigir qualquer restrição ou impor qualquer condição que represente limitação a mera garantia constitucional veiculada sem restrições. Qualquer limitação implica restrição ao direito do cidadão não admitida pelo constituinte⁽¹¹⁾.

Não o mesmo no que concerne à medida cautelar, em face de objetivar, a concessão, a garantia da discussão ampla do ponto polêmico, sem inviabilização fática da prestação jurisdicional. A lei, por ordinária, pode impor restrições, que são de impossível imposição, na minha maneira de interpretar o texto constitucional, quanto ao Mandado de Segurança⁽¹²⁾.

- (11) Celso Bastos parece não fazer a distinção que faço, ao dizer: "A medida liminar é uma providência cautelar destinada a preservar a possibilidade de satisfação, pela sentença, do direito do impetrante. Em outras palavras, visa a impedir que o retardamento da decisão final venha a torná-la inócua, em razão da irreparabilidade do dano sofrido. E decorrência sobretudo da auto-executoriedade do ato administrativo, alterações podem ter lugar no mundo real, fenomênico, de molde a tornar inócua a decisão jurisdicional a final proferida" (Comentários à Constituição do Brasil, 2º volume, ed. Saraiva, 1989, p. 331), embora continue aceitando a tese de que protege o direito violado: "Eis porque, embora regulada por lei ordinária, a concessão de liminar encontra de certa forma assento jurídico no próprio Texto Constitucional assegurador do mandado de segurança. Se este objetiva a reparação *in natura* do direito ofendido, a utilização pelo Judiciário de medidas acatelasórias dos interesses lesados impõe-se, ainda que não disponha aquele de condições, na ocasião, para proferimento de uma decisão definitiva. Assim, a liminar não envolve prejulgamento do mérito. É uma decisão autônoma, no sentido de que não vincula o juiz a mantê-la, posto que é precária, nem a permitir que ela influja na formulação do seu juízo por ocasião da sentença, que deverá ser prolatada com a mesma liberdade, tanto no caso de concessão quanto no de denegação da liminar. Constituem, de outra parte, requisitos para a suspensão '*in limine*' do ato atacado: a) ser relevante o fundamento do pedido; b) do ato impugnado poder resultar dano não suscetível de reparação pela decisão final. O exame, contudo, da relevância da fundamentação não pode ser cindido completamente da análise do mérito. Não vemos como possa o juiz ter o pedido por irrelevante, sem, 'ipso facto', estar prejulgando a causa" (ob. cit., p. 331/332).
- (12) Humberto Theodoro Jr. ensina: "Não pode a análise do mandado de segurança preventivo ater-se ao mundo subjetivo do impetrante, porque o pressuposto do remédio legal é, necessariamente, um ato abusivo de autoridade. Segundo a fórmula constitucional adotada desde a sua origem e reproduzida, em essência, pelas leis ordinárias que disciplinaram ou disciplinam o procedimento, o mandado de segurança pressupõe um ato (consubstanciando a ilegalidade

A concessão de uma medida liminar que possa implicar decadência do direito à constituição do crédito tributário pelo lançamento, necessita ser examinada, à luz dos institutos assecuratórios do contribuinte ou responsável e da prudência do magistrado.

Tal prudência deve decorrer da natureza do instituto extintivo da obrigação tributária, que é a decadência. Pela inércia, perde a Fazenda Pública o direito a constituir o crédito tributário, embora já nascida a obrigação, nos termos dos artigos 139, 142 e 173 do CTN assim redigidos:

"Art. 139 - O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta";

"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

§ único - A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional";

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

§ único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que

de) de autoridade ('seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça'). Essa condicionante — ato de autoridade — que era explícita na Carta de 1934 (art. 113, nº 33) e na Lei nº 19/36 (art. 1º), encontra-se implícita na regulamentação em vigor (CF, art. 153, § 21; Lei nº 1.533/51, art. 1º) (Milton Flaks, Mandado de segurança, Rio de Janeiro, Forense, 1980, nº 43, p. 35).

Daí a seguinte enumeração de pressupostos a que Arnoldo Wald subordina a concessão do mandado: "a) existência de norma objetiva que assegure certa vantagem a todos aqueles que estejam em determinada situação; b) prova de que o impetrante está na situação definida pela lei; c) prova de que um ato de autoridade está ameaçando ou violando a pretensão jurídica garantida pelo direito objetivo" (Do mandado de segurança na prática judiciária, Rio de Janeiro, Forense, 1986, nº 49, p. 134).

Ora, se é o ato da autoridade que deve ser atacado, como violador ou ameaçador do direito do impetrante, claro é que jamais se admitirá uma ação de segurança sem elementos probatórios em torno da concreta ameaça ilícita perpetrada pelo agente do Poder Público" (Mandados de segurança e de injunção, ob. cit., pp. 293/294).

tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento"⁽¹³⁾.

Não se confunde, pois, com a prescrição, instituto que pune a inércia da exigência de obrigação transformada em crédito tributário e assim formatada pelo legislador complementar, no artigo 174:

"A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva.

§ único - A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor".

A decadência é de impossível interrupção, enquanto a prescrição o é, nas hipóteses mencionadas na lei complementar e, a meu ver, em nenhuma outra hipótese formulada por lei ordinária. Desta forma, entendo que a Lei nº 6.830 é de manifesta inconstitucionalidade nas hipóteses em que alargou as figuras interruptivas da prescrição⁽¹⁴⁾.

O certo, todavia, é que a decadência não pode ser interrompida com o que a concessão de liminar impeditiva da constituição de crédito tributário poderá gerar a decadência de um direito do Fisco se vier a ser revogada, *por imposição judicial*.

À luz desta realidade entendo que todos os magistrados devem verificar, no pedido de proteção

(13) O primeiro Simpósio Nacional de Direito Tributário teve a contribuição de trabalhos dos seguintes autores: Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Fábio Fanucchi, Francisco de Assis Praxedes, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Velloso, Noé Winkler, Rafael Moreno Rodrigues, Roberto Oscar Freytes, Rubens Approbato Machado, Sebastião de Oliveira Lima e Ylves José de Miranda Guimarães, publicados no Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1 (Ed. CEU/Resenha Tributária, 1976), tendo sido dedicado apenas à decadência e à prescrição em matéria tributária. O tema foi exaustivamente tratado.

(14) Aliomar Baleeiro lembra que: "Por isso se trata de prazo de decadência, o parágrafo único do art. 173 estatui que o direito de constituir-se o crédito tributário pelo lançamento ficará extinto definitivamente pelo decurso de 5 anos, contados do dia em que o sujeito passivo foi notificado de qualquer medida preparatória do procedimento dos arts. 142 e segs. Repita-se que prazo de decadência não se interrompe: — o procedimento para constituição do crédito precede à notificação. Esta não interrompe o prazo de decadência: marque o ponto inicial no tempo. Se o sujeito passivo foi notificado da medida preparatória de lançamento, outra notificação da ultimação deste, aliás prevista no art. 145, 'caput', não tem qualquer efeito interruptivo sobre o prazo de caducidade, que começou a correr da anterior" (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., ed. Forense, 1981, p. 580/581).

jurisdicional, se a concessão da liminar poderia implicar a decadência do direito, se suspensos os efeitos da liminar, ressalvando, apenas para evitar a decadência, o direito à lavratura do auto de infração, cuja eficácia estaria estancada a partir deste momento, até a decisão definitiva sobre a pretensão do autor⁽¹⁵⁾.

Se, todavia, nenhuma ressalva for colocada na concessão de liminar, entendo que é de impossível lavratura o auto de infração, cabendo ao Fisco pleitear a reconsideração do despacho ou a suspensão dos efeitos da liminar na instância imediatamente superior a fim de assegurar o seu direito à exigência tributária, se vier a ser cassada a liminar.

Em face da natureza distinta dos processos permissivos da medida assecuratória, há de se lembrar que o magistrado deverá, principalmente nos casos de Mandado de Segurança, atentar para o fato de que muitas vezes o direito de fazer o lançamento poderá implicar na violação de outros direitos inatacáveis, como, por exemplo, a quebra do sigilo bancário de impossível admissão fora dos expressos termos do inciso XII do artigo 5º da CF:

"é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal e instrução processual penal"⁽¹⁶⁾.

- (15) Fábio Fanucchi lembra a distinção entre os dois institutos punitivos da inércia e a inexistência de um outro instituto: "A partir do instante em que realizado o lançamento; praticado, portanto, aquele ato que a lei exige para que o Poder Público possa se constituir em credor, para que se efetive como tal, está afastada de cogitação a decadência e principia a ser contado o prazo prescricional. Não há, entre uma e outra, qualquer terceira causa extintiva legal, que pudesse abonar a teoria daqueles que só querem a efetivação do lançamento depois de uma ou de duas decisões, de impugnações ou recursos opostos pelo sujeito passivo da obrigação declarada existente. Para que, a partir do ato tributário do lançamento, que consolida a série de procedimentos preliminares que o informam, possa ser considerada em todos os seus efeitos a prescrição, embora as possíveis oposições ao ato, aplicam-se plenamente, no direito tributário, os efeitos de causas seccionadoras do prazo" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1, 3ª ed., ed. Resenha Tributária/CEEU, 1991, p. 125).
- (16) Arnaldo Wald preleciona: "Em conclusão, podemos afirmar que: a) em virtude do que dispõe o art. 5º, inciso X, da Constituição, a Lei não pode cercear, sem justo motivo, a liberdade bancária que se inclui no direito individual à intimidade e à vida privada; b) o art. 5º, inciso XII, considera inviolável o sigilo em relação aos dados pessoais, entre os quais estão os referentes ao cadastro e à movimentação de contas bancárias; c) o sigilo bancário assegurado pelos incisos X e XII do art. 5º inclui toda a relação entre o banqueiro e o cliente abrangendo, pois os dados cadastrais e a informação sobre a abertura ou existência de conta; d) são inconstitucionais as limitações ao sigilo bancário quando não têm destinatários determinados, abrangendo a totalidade dos clientes de bancos, não mencionam ou prevêm casos específicos nos quais as informações poderão ser requisitadas ou quando não há processo ou inquérito em curso, criando-se uma suspeição indevida e humilhante em relação a toda a população brasileira

Em outras palavras, ao buscar a garantia de lavratura do auto de infração, poderá o Fisco estar obtendo, por vias travessas (evitar a decadência), o que o próprio Mandado de Segurança estaria querendo impedir, ou seja, o lançamento. Em casos de Mandado de Segurança, parece-me que, opostas as duas colocações (por exemplo, evitar a decadência com quebra de sigilo), há de o magistrado optar pela garantia do cidadão, visto que os direitos e garantias individuais são a verdadeira razão de uma Constituição, que visa proteger a sociedade mais do que o Estado, ao ponto de ter transformado em cláusulas pétreas os direitos e garantias individuais e não os direitos do Erário⁽¹⁷⁾.

Como se percebe, a matéria oferta variados aspectos a serem examinados, cabendo ao magistrado prover, com prudência, sua prestação jurisdicional, sem desguarnecer os direitos do Erário, mas protegendo, em cada caso, os direitos líquidos, certos e inalienáveis do cidadão, que através de seus tributos, sustenta o Estado e, no dizer de Helmut Kuhn e Carl Schmitt, os detentores do poder. É que o Estado é o governo e os governos são dirigidos pelos governantes que - a História têm demonstrado - preocupam-se mais com a própria manutenção do poder do que com a sociedade, que teoricamente representariam⁽¹⁸⁾.

3) É a sucumbência aplicável em processos de Mandado de Segurança?

Algumas decisões principiam a admitir a sucumbência em Mandado de Segurança. De rigor, a sucumbência deveria ser admitida em todo e qual-

- que tem conta em banco; e) quando não adequadamente motivada a violação do sigilo não se compatibiliza com o devido processo legal, ao qual se refere o inciso LIV do art. 5º da Constituição" (Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 208/209).
- (17) O § 4º do artigo 60 da CF tem a seguinte dicção: "§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais" (grifos meus).
- (18) Othon Sidou ensina: "O juiz tem meios, na apreciação caso a caso, para conceder a medida liminar quando o abuso de poder seja gritante contra o indivíduo e do mesmo modo pode contê-la quando gritante e geralmente irreparável, o gravame que dela possa advir para a parte adversa, na hipótese de lhe favorecer a sentença. Em 1974, o autor deste curso elaborou para o Instituto dos Advogados Brasileiros, com o concurso de onze juristas de nomeada, entre outros Themístocles Brandão Cavalcante e Adroaldo Mesquita da Costa, para citar apenas os mortos, Projeto de lei sobre o mandado de segurança, hoje repousando nos escaninhos do Ministério da Justiça, em seguida a curta tramitação. O artigo 17, parágrafo único, tem a seguinte redação: "Na concessão da medida liminar, o juiz terá em conta, com seu despacho, que se não defraudem direitos de terceiros nem se cause à parte demandada prejuízo de difícil reparação, caso a sentença venha a ser desfavorável ao impetrante". Aí está o pressuposto do *periculum in mora* inverso, o qual, na ausência de regra positiva embora, é dever do juiz considerá-la e agir *praeter legem*" (Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, nº 4, Rio de Janeiro/RJ, 1993, p. 135).

quer processo judicial, visto que, geralmente, o processo implica custo para quem ingressa em juízo ou nele se defende. E diferente não é no que concerne ao Mandado de Segurança, visto que devendo ser promovido por um advogado, o pressuposto é que custe ao impetrante sua constituição, assim como ao impetrado custe a defesa de seu ato impugnado.

Desta forma, entendo que nos Mandados de Segurança deveria ser imposta a sucumbência a favor da parte vencedora⁽¹⁹⁾.

Foi plasmada, todavia, jurisprudência de que rito sumário do mandado, assim como a falsa *litis-contestatio* em face de não se defender, a autoridade impugnada, mas apenas apresentar justificação de seus atos, descaracterizariam uma verdadeira "lide processual", com o que a sucumbência não poderia ser imposta⁽²⁰⁾.

Acresce-se o fato de que o mandado de segurança é uma garantia constitucional e, assim sendo, não deveria, a pessoa presumivelmente violentada em seu direito, ser juridicamente atingida em conde-

(19) Maurílio Wagner de Paula Reis escreve: "José Carlos Barbosa Moreira de há muito vem entendendo cabida a condenação em honorários. Em 1971, ainda na vigência do Código de 1939, assim resumiu seu ponto de vista: 'Não nos constando a existência de outros argumentos com que se pudesse impugnar a incidência do art. 64 no processo do mandado de segurança, recapitulemos: se esse processo especial se rege subsidiariamente pelas normas codificadas; se nele existe ação e, 'a fortiori', causa; se há partes e, por conseguinte, parte vencedora e parte vencida, ambas representadas por advogados — então é insustentável a proposição segundo a qual descabe, aí, a condenação em honorários'.

Celso A. Barbi entende que desde a Lei nº 4.632, de 18 de maio de 1965 (alterou o art. 64 do Código de 1939), ficou consagrado o princípio da sucumbência, tratando-se de norma de caráter geral aplicável a todos os procedimentos. Argumenta com o "executivo fiscal" (regido então pelo Decreto-lei nº 960) ao qual o Supremo Tribunal Federal aplicava o princípio da sucumbência. Aduz Celso Barbi que o Código de Processo Civil atual, no seu art. 20, manteve o princípio vigente à época de sua publicação.

Yussef Said Cahali, Cândido Rangel Dinamarco e Aristóteles Atheniense também manifestaram-se pela condenação em honorários.

Há inúmeras decisões, proferidas em mandado de segurança, em que o vencido foi condenado a pagar honorários de advogado (Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Tribunal Federal de Recursos - sentenças proferidas pelo Juiz Federal Fernando da Costa Tourinho Neto. Fico com a segunda corrente)" (Mandados de segurança e de injunção, ob. cit., p. 331).

(20) A Súmula 512 do STF tem a seguinte dicção: "Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança". Lembra Roberto Rosas que: "Um dos votos favoráveis à condenação de honorários no mandado de segurança foi o Min. Aliomar Baleeiro, que remata no paralelo entre a ação popular e o mandado de segurança: 'A ação popular constitui juridicamente, um dever do membro da comunidade. O interesse social é incentivá-la e não estorvá-la com ameaça de condenação vultosa, porque os negócios públicos, em geral, excedem as dimensões dos privados. O caso é semelhante ao do mandado de segurança, que, sendo defesa de direito individual, não comporta honorários pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal" (RT, 73/914). A Súmula está consolidada pela aplicação reiterada após o novo Código de Processo Civil (RE nº 86.600 - Rel. Min. Xavier de Al-

nação da honorária, se a autoridade judicial julgar não líquido e não certo seu direito. Em muitos casos, tal potencial condenação poderia desestimular o cidadão na defesa de seus direitos agredidos.

Argumento que fortalece a tese da sucumbência aplicável aos Mandados de Segurança é o tratamento diferencial ofertado pelos incisos LXIX (M.S.) e LXXIII (Ação Popular) do artigo 5º, assim redigido este último:

"Qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência"⁽²¹⁾.

Como se percebe, no momento em que o constituinte excepcionou a não condenação em sucumbência, o fez expressamente, fortalecendo, tal tratamento jurídico, a tese daqueles que entendem que, no silêncio, sinalizou a legalidade maior da ocorrência de sucumbência. Em outras palavras, implicando todo o processo judicial, despesas a serem ressarcidas pela parte que sucumbe na demanda, houve por bem, o constituinte, quando desejou retirar o ônus da sucumbência a favor do impetrante, fazê-lo expressamente, como na hipótese da ação popular⁽²²⁾.

buquerque; RE nº 79.452 - Rel. Min. Antonio Neder; RE nº 79.452 - Rel. Min. Cunha Peixoto; RE nº 87.931 - Rel. Min. Xavier de Albuquerque; RE nº 91.499 - Rel. Min. Cordeiro Guerra - DJ de 8/2/80; RE nº 98.593 - Rel. Min. Aldir Passarinho; RE nº 101.214 - Rel. Min. Oscar Corrêa - RTJ 108/919" (Direito Sumular — Comentários às Súmulas do STF, 4ª ed., ed. Revista dos Tribunais, 1989, p. 247).

(21) Manoel Gonçalves Ferreira Filho critica a eliminação da sucumbência na ação popular ao dizer: "Isenção de custas e ônus da sucumbência. A Constituição de 1988 consagrou a isenção de custas em favor do autor popular, o que é admissível, pois favorece o controle. Não se pode dizer o mesmo quanto aos ônus da sucumbência. Neste caso, o autor errou e, mais, obrigou o réu a despendar com advogado, o que lhe deveria ser ressarcido" (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, volume 1, ed. Saraiva, 1990, p. 85).

(22) Maurílio Wagner de Paula Reis lembra os argumentos do Ministro Moreira Alves para excluir a sucumbência dos M.S.: "Ao relatar o RE 85.950-RG, o Min. Moreira Alves reportou-se a cinco pressupostos por ele expendidos em relatório anterior. Seus argumentos: I - Em mandado de segurança não tem aplicação o princípio da sucumbência, pois no referido processo não há autor e réu, nem parte vencida.

II - Continua vigente a Súmula 512 do Supremo Tribunal Federal.

III - O art. 20 do Código de Processo Civil vigente não revogou a Súmula em questão, vez que não fez referência expressa ao mandado de segurança.

IV - A Lei nº 1.533/51 não prevê a condenação da autoridade coatora no pagamento da verba honorária. Aduz que a autoridade coatora limita-se a prestar informações, não podendo ser considerada propriamente uma parte.

V - A Lei nº 6.014, de 27 de dezembro de 1973, que adaptou ao novo Código de Processo Civil as leis que menciona, inclusive a Lei nº 1.533/51, não inclui em seus dispositivos referência aos honorários em mandado de segurança. Por ou-

Nada obstante a jurisprudência nacional ser pela inexigência da verba honorária a ser suportada

tro lado, admite a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, "mas apenas naquelas espécies ou hipóteses previstas na própria Lei Especial, ou seja, no caso de litisconsórcio que ali está mencionado no art. 19" (Mandados de segurança e de injunção, ob. cit., p. 329/330).

pela parte vencida, entendo que a sucumbência deveria ser exigida nos casos de Mandado de Segurança".

* Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Constitucional e Econômico.

DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA MUNDIAL - PRINCÍPIOS JURÍDICOS

JOÃO DÁCIO ROLIM*

1
9565

1 - O presente tema tem como objetivo identificar as correntes sobre os princípios, que informam a dupla tributação internacional da renda e do capital, bem como os mecanismos utilizados para a sua gradual redução, por motivos políticos, econômicos e jurídicos. Não é fácil aceitar de imediato o fato consumado de que a dupla tributação internacional só pode ser evitada por acordos bilaterais ou multilaterais celebrados entre os Estados, pois seria característica típica da soberania política e jurídica o direito de tributar toda a renda ou o patrimônio, que tenha alguma conexão com um determinado Estado, seja pela nacionalidade ou pela residência do contribuinte ou pelo princípio da fonte, da origem ou da territorialidade da renda ou do capital tributável.

2 - O prof. J. Van Hoorn Jr. ⁽¹⁾ (prof. de tributação comparada e internacional na Universidade Livre de Bruxelas e na Universidade de Gênova) entende que não há um princípio jurídico, segundo o qual os países estariam obrigados a evitar a bitributação, apoiando-se sua posição em L. Oppenheim, Paul Guggenheim e D. Anzilotti. Este é o primeiro enfrentamento deste estudo, pois há alguns princípios jurídicos que justificam evitar a dupla tributação, mas que talvez nunca tenham sido levados às suas últimas conseqüências, buscando-se soluções mais fáceis e menos traumáticas, por exemplo, através da celebração de acordos internacionais. Entretanto, há determinadas regras nestes Acordos, que não precisariam deles constar, tal como por exemplo a que veda um Estado tributar distribuição de lucros de uma empresa sediada em outro, sobre o argumento de que parte deste lucro seria advindo do seu território (princípio da fonte aplicado duas vezes: primeiro ao se tributar a remessa de lucro do país A para o B e depois a distribuição destes lucros dentro do mesmo país B ou para residentes em outros países, sem esquecer

que o lucro da empresa já foi tributado em A por estar ela submetida às leis deste país).

É evidente que soa a uma extrapolação a alegação deste direito indefinido por parte de qualquer Estado, sendo desnecessária a previsão expressa de tal vedação, que seria decorrente da natureza das coisas e dos próprios princípios que regem o direito internacional público, o limite da soberania dos Estados e o 'ne bis in idem', que também informam o direito tributário internacional. Por outro lado, alguns países que seguem o princípio da residência, tributando a renda mundial dos seus nacionais, reconhecem, como o faz a Alemanha em todos os casos, conforme nos noticia Klaus Vogel ⁽²⁾, professor da Universidade de Munique, o direito dos seus súditos a um crédito de todos os impostos pagos no exterior a ser compensado com o imposto devido no seu país sobre a sua renda mundial. Ora, tal reconhecimento não nos parece um favor fiscal, mas uma regra decorrente de um princípio jurídico, segundo o qual um mesmo rendimento de um mesmo contribuinte não pode ser tributado duas vezes sofrendo a mesma imposição.

Ao se atribuir o crédito do imposto do exterior em todos os casos, de duas uma: ou a tributação da renda mundial não é um princípio absoluto, que deveria ignorar a tributação nos países onde foi gerada, ou a tributação dos súditos de um Estado está mais vinculada ao território onde a renda é gerada em concomitância com o domicílio do contribuinte.

3 - Após esta análise, sobre a questão de se há um princípio que informe a razoável e racional tributação internacional, que afaste os efeitos nefastos, injustos e muitas vezes iníquos da dupla imposição no plano interno e internacional, é que devem ser discutidos os princípios que têm informado os tratados internacionais, ou melhor, os modelos de convenção da Organização da Cooperação e Desenvolvimento Econômico (O.C.D.E.) de 1992 e da Organização das Nações Unidas (ONU) de 1980. Inicialmente os primeiros projetos da O.C.D.E. de 1963 e de 1977 fo-

(1) HOORN JR. J Van, "O papel dos tratados de impostos no comércio internacional", (in Princípios tributários no direito brasileiro e comparado, Forense, 1988).

(2) VOGEL, Klaus, "Importância do direito tributário internacional para os países em desenvolvimento", (in Princípios tributários no direito brasileiro e comparado, Forense, 1988).

ram elaborados tendo em vista os interesses dos países desenvolvidos, o que se tentou amenizar com o modelo da ONU de 1980, cujo Grupo de peritos assim sintetizou a questão:

"A potencial celebração de um tratado fiscal, entre um país desenvolvido e outro não, apresenta um maior grau de complexidade em comparação àquele celebrado entre dois países desenvolvidos, bem como apresenta muitas dificuldades que devem ser vencidas.

A principal razão desta situação é que frequentemente existem interesses econômicos divergentes entre um país desenvolvido e outro não desenvolvido. Estas dificuldades, por exemplo, são bastante óbvias quando se considera a tributação dos juros, dividendos, *royalties* ou lucro de transporte de mercadorias.

Juros de empréstimos comumente apresentam um único fluxo de um país em desenvolvimento para um desenvolvido. Uma questão surge relativa a qual país terá prioridade para taxar tais juros: o país da fonte (país em desenvolvimento) ou o país da residência (onde o credor reside). A resposta afeta, evidentemente, o montante de imposto arrecadado por cada país. Onde ambos os países são desenvolvidos, pagamento de juros apresentam um duplo fluxo - embora não necessariamente de igual dimensão - e isto, em geral, não representa um problema sério. Geralmente faz pouca diferença a cada país, se o tratado estabelece a prioridade de tributar o dividendo ao país da fonte ou ao da residência.

A possibilidade de perda de receita é menor e, em geral, mais aceitável. Entretanto, no caso de um país em desenvolvimento, o abandono da tributação pelo sistema de fonte representa uma dupla perda: de arrecadação e de transferência ao exterior pela remuneração do empréstimo. Dividendos e '*royalties*' apresentam problemas similares". (Tradução livre). (*Nações Unidas, New York, Department of Economic and Social Affairs. Guidelines for tax treaties between developed and developing countries. New York, 1974, p. 5.*)⁽³⁾

A tributação da renda mundial por parte de um país levada a extremo, ignorando as imposições tributárias de outros Estados de onde a renda ou o ca-

pital provêm, constitui, parafraseando com a feliz expressão de Arthur J. Almeida-Diniz⁽⁴⁾, a recusa do colonizador em aceitar a identidade ou a independência do colonizado no plano econômico-fiscal. Também ex-colônias como o Brasil, ao atingir um estágio de desenvolvimento pretendem adotar o sistema de renda mundial, limitando a compensação do imposto pago no exterior proporcionalmente ao total do imposto incidente no Brasil.

A atual disputa entre os países desenvolvidos e os em desenvolvimento sobre qual o princípio, que deve reger a tributação internacional, está eivada de interesses econômicos e ainda não passou por um teste exclusivo de justiça e igualdade. Por exemplo, os países em desenvolvimento apregoam o critério único da fonte, ou seja, os rendimentos só são tributáveis pelo Estado onde está situada a fonte desses rendimentos (art. 4º do Pacto Andino de 1971), porque são países importadores de capital, enquanto que tal critério único já não foi aceito pela O.C.D.E. e pela ONU, onde os países desenvolvidos tiveram maior influência, apregoando mais a idéia da tributação do lucro mundial com temperamentos ou com certas concessões ao critério da fonte, por serem países exportadores de capital e de investimentos. Um país em desenvolvimento, ao reduzir o imposto de renda para atrair investimentos de capital estrangeiro, terá o seu objetivo frustrado, se o país de origem do investidor tributar a renda mundial deste contribuinte, que investiu naquele país em desenvolvimento, concedendo um menor crédito fiscal do imposto deste último país, de modo que a vantagem fique para o tesouro do país de origem do capital e não para o próprio investidor.

É exatamente o que praticam os Estados Unidos da América, que, entretanto, possuem suas justificativas econômicas e até de igualdade e justiça de tratamento entre os contribuintes que investem no exterior e aqueles que não o fazem, ou seja, o denominado princípio da neutralidade na exportação do capital. No entanto, esta igualdade é questionável, em função da desigualdade que possa existir entre aquele que exporta capital, ao assumir um risco adicional de investimento no exterior, especialmente

such interest the "source country" (developing country) or the "home country" (where the creditor resides). The answer affects, of course, the amount of tax revenue received by each country. Where both countries are developed countries, interest payments are a two-way flow - though not necessarily of equal dimension - and this, on the whole, presents no serious problem. It generally makes little difference to each country whether the tax treaty stipulates that priority in taxing the interest goes to the source country or to the home country. The likelihood of loss on revenue is less and is, in general, more acceptable. However, in the case of a developing country, foregoing taxation at the source represents both a revenue loss and a foreign exchange loss. Dividends and royalties present similar problems." DORNELLES, Francisco Neves, "O modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda e os países em desenvolvimento" (in *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado*, Forense, 1988).

(4) ALMEIDA-DINIZ, Arthur, J., "Novos paradigmas em direito internacional público", Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995.

(3) "The potential settlement of a tax treaty between a developed and a developing country presents a greater degree of complexity than does one between two developed countries and presents many difficulties which have to be overcome. The chief reason for this situation is that divergent economic interests often exist between a developing country and a developed country. These difficulties, for example, are quite obvious when one considers the taxation of interest, dividends royalties or shipping profits. Interest on loans would usually be a one-way flow from a developing to a developed country. A question arises concerning which country shall have priority in taxing

num país ainda não completamente considerado desenvolvido, e aquele que não assume novos riscos ou novos empreendimentos no exterior.

O fato é que o investidor também já possui outras vantagens competitivas com relação ao mercado internacional, ao investir em países em desenvolvimento, tais como exploração de recursos naturais, mão-de-obra mais barata, ampliação de mercado consumidor, tentando o tesouro americano neutralizar a vantagem fiscal para o investidor, mas ficando com o bônus financeiro da mesma. Neste sentido, como ressalta Gilbert Tixier⁽⁵⁾, a dupla tributação internacional acarreta, além de ser um obstáculo para o comércio e investimentos, uma repartição injusta dos encargos fiscais entre contribuintes, conforme tenham interesses no estrangeiro ou se entreguem a atividades limitadas ao território nacional. Esta injustiça (tratamento mais gravoso a quem sofre dupla tributação) é evitada nos Estados Unidos, por exemplo, pelo princípio da neutralidade na exportação do capital, como visto, mas consagra uma igualdade entre provavelmente contribuintes desiguais pela assunção de um maior risco pelo exportador do capital, além de frustrar economicamente em parte o objetivo dos países em desenvolvimento ao estabelecerem redução de impostos e incentivos fiscais.

(5) TIBER, GILBERT, "O direito fiscal internacional, publicações Europa-América", 1986.

4 - Antecipando em parte a conclusão no sentido da existência de um princípio jurídico obrigatório no plano interno e internacional, que vede a bitributação ou a dupla imposição no seu significado de *bis in idem*, ou seja, de um mesmo contribuinte ser tributado duas ou mais vezes pelo mesmo rendimento, os Estados não poderiam tributar este rendimento, se ele for apanhado por duas ou mais jurisdições, enquanto não houvesse o disciplinamento por Acordos Bi ou Plurilaterais que vedassem o *bis in idem*, para assegurar a igualdade material entre os contribuintes e os Estados, e não ao contrário, tributar-se duplamente enquanto não houver uma disciplina por Acordo ou tratado, ou seja, se os Estados não chegarem a um Acordo, o contribuinte não poderá ser penalizado, em virtude da existência de um princípio natural e de um direito reconhecido mundialmente à liberdade, à livre iniciativa no campo do trabalho e à igualdade entre os povos e os indivíduos que não se contrapõem à autodeterminação dos Estados. Portanto, a tributação da renda mundial só é legítima do ponto de vista jurídico. Se todos os impostos pagos no exterior forem integralmente compensáveis no país de origem dos súditos nele residentes ou domiciliados, sem o próprio imposto devido no país sobre o lucro obtido no exterior.

* Professor de Direito Tributário da FGV do Curso em Direito da Economia e da Empresa. Diretor da ABCT - Seção de Minas Gerais. Advogado.

Nota de Julgamento

1
9564

ICMS - LEI Nº 6.374/89-SP -
CONTRIBUENTES - CONCEITO -
SEGURADORA - ADIn - LIMINAR
SUSPENSIVA DA EFICÁCIA DE PALAVRAS

[Nota de Julgamento do Supremo Tribunal Federal, deferindo pedido de medida liminar para suspender, até a decisão final da ação, a eficácia das palavras "e a seguradora", contida no item 4 do § 1º do art. 7º da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, que relaciona os contribuintes do ICMS.]

"Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.390-4 - medida liminar
Origem: São Paulo
Relator: Min. Sydney Sanches
Reqte: Confederação Nacional do Comércio
Advs: Gustavo Miguez de Mello e outro
Reqdos: Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo

Decisão: Por maioria de votos, o Tribunal deferiu o pedido de medida liminar para suspender, até a decisão final da ação, a eficácia das palavras "e a seguradora", contida no item 4 do § 1º do art. 7º, da

Lei nº 6.374, de 01.3.89, do Estado de São Paulo, vencido o Ministro Ilmar Galvão. Votou o Presidente. Ausentes, ocasionalmente, os Ministros Néri da Silveira e Marco Aurélio. Plenário, 19.12.95.

[Publicada no DJU 1 de 07.02.96, p 1.711]

Observação IOB

- Observamos que a ementa do acórdão propriamente dito ainda não foi publicada, não estando, portanto, disponível para solicitação.
 - Vide ementas nºs 1/9353 (da 2ª T do STJ) e 1/9294 (da 5ª C Civ do TJ RJ).
 - Lei nº 6.374/89-SP:
- "Artigo 7º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que, de modo habitual, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.
- § 1º - Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

...
4 - a instituição financeira e a seguradora;
..."