

## Mandado de segurança repressivo x ação anulatória de débito (2)

As particularidades relativas ao mandado de segurança vêm sendo por nós delineadas nesta série de artigos com o fito de demarcar o âmbito de aplicabilidade deste veículo processual em face de conflitos



Processo Tributário Analítico

No texto publicado em 1º de agosto [\[1\]](#), tratamos dessas

especificidades demonstrando que o mandado de segurança pode ser utilizado de forma repressiva, tal qual a ação anulatória, porém, desde que presente um ato de autoridade, requisito intrínseco de procedimentalidade que viabiliza a impetração.

Esse ponto é, no entanto, apenas questão inicial para análise da viabilidade do mandado de segurança, na medida em que há outros cuidados a serem tomados para o manejo desta específica ferramenta processual (quando utilizada de forma repressiva), entre eles, o prazo para impetração e a demonstração da presença do direito líquido e certo.

Diferentemente da ação de rito comum (anulatória de débito fiscal), cujo prazo de ajuizamento é de cinco anos [\[2\]](#), o mandado de segurança deve ser impetrado no prazo de 120 dias a contar da ciência do ato a ser impugnado [\[3\]](#).

Essa questão, aparentemente corriqueira, se mal dimensionada, pode colocar em risco a adequada apreciação do mérito da causa.

Explicamos.

A cadeia de concretização normativa tem início com o exercício das competências constitucionais tributárias e que só termina por ocasião da extinção do crédito tributário, tendo sido ele satisfeito [\[4\]](#) ou não.

Nesse percurso estão contidos o ato de lançamento e, também, o ato de inscrição em dívida, os quais, não raras vezes, são confundidos como atos de mesma natureza e que produzem os mesmos efeitos.

Tal situação se confirma quando identificamos uma grande quantidade de mandados de segurança impetrados para "desconstituir" certidões de dívida ativa (CDA) lavradas, em âmbito federal, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mas que em verdade buscam desconstituir o próprio ato de lançamento.

Como sabemos, o ato de inscrição em dívida [\[5\]](#) é ato preparatório à execução fiscal, que se destina ao controle de legalidade prévio à emissão de um título executivo extrajudicial. Assim, um mandado de segurança que almeja desconstituir o crédito tributário não deve atacar o ato de autoridade atinente à inscrição em dívida ativa, mas sim o ato de autoridade materializado pelo lançamento.

Se assim o é, o prazo de 120 dias para a impetração deve ser contado do próprio lançamento (ou do término do processo administrativo instaurado pelo contribuinte) [\[6\]](#), jamais do ato de inscrição [\[7\]](#).

No mesmo norte, um mandado de segurança voltado a impugnar ato de autoridade correlato ao ato de lançamento, tal como a apreensão de mercadorias e a nulidade procedimental no decorrer do processo administrativo, entre outros, deve ter o prazo contado da ciência desse específico ato a ser impugnado.

Por isso, vimos admitindo que o instrumento processual deve estar relacionado ao conflito de natureza material que se busca dirimir (relação jurídico-tributária conflituosa), não sendo possível fugir ao rigor técnico para "encaixar" uma determinada ferramenta processual [\[8\]](#).

Reforça essa afirmação outro elemento necessário ao uso do mandado de segurança, qual seja, a demonstração da violação a direito líquido e certo. Quanto a isso, reiteramos o que foi apontado em artigo anterior de nossa autoria:

*"Se o deslinde do conflito depender de prova adicional a ser produzida em fase específica, o uso do mandado de segurança é inviável e, infelizmente, trata-se de corriqueiro desfecho, mesmo em casos de duvidosa necessidade de prova complementar (espécie de "jurisprudência defensiva" a findar o conflito sem julgamento do seu mérito). De suma importância, portanto, a demonstração cabal de que as provas previamente produzidas são suficientes e eficientes para a apreciação do mérito da pretensão" [\[9\]](#).*

Assim, embora o mandado de segurança seja uma via processual sabidamente mais vantajosa em razão da inexistência de sucumbência, a sua utilização não deve levar em consideração apenas essa questão financeira, mas, antes disso, necessário observar o preenchimento dos requisitos procedimentais que lhe são próprios, o que, muitas vezes, convoca a necessidade de uso da ação de rito comum (anulatória) em seu lugar.

É importante que se tenha em mente que a utilização do mandado de segurança repressivo, ligado a conflitos tributários concretos, não significa que o ato a ser impugnado seja necessariamente aquele próprio à constituição do crédito tributário, tal como ocorre com a ação anulatória de débito fiscal. Esta pressupõe a existência de ato deste jaez, mas o mandado de segurança pode impugnar atos que sejam a ele meramente correlatos.

No âmbito tributário, muitas são as situações em que se verifica a presença de ato abusivo e ilegal por parte de autoridade, correlato ao ato de constituição do crédito, e que, pela sua natureza, pede a insurgência por meio do mandado de segurança.

Referimo-nos, por exemplo, às nulidades procedimentais verificadas no curso do processo administrativo tributário que ensejam a impetração de mandado de segurança para que ele tenha prosseguimento. Um caso clássico é, justamente, aquele atinente ao juízo negativo de admissibilidade (suposta intempestividade) relativo ao recurso voluntário exarado por autoridade federal que não integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) [10].

Nessas situações, o mandado de segurança é cabível, contudo, a sua indevida utilização (impugnação de ato desvinculado do conflito de natureza material que se busca dirimir) pode impedir que o processo administrativo de constituição do crédito tenha prosseguimento por eventual alegação de concomitância entre eles, pois não é possível que se tenha idênticos questionamentos [11], tanto na via administrativa quanto na via judicial (artigo 38, parágrafo único, da Lei de Execuções Fiscais, LEF) [12].

Necessário, portanto, explicitar a diferença entre essas demandas, para afastar a aplicação do supracitado parágrafo único do artigo 38 da LEF: 1) na impugnação administrativa o que se almeja é a anulação, ainda que parcial, do crédito tributário constituído no lançamento; em contrapartida; 2) no mandado de segurança citado no exemplo acima, a pretensão volta-se à ilegalidade do ato administrativo praticado por autoridade incompetente, já que somente o Carf poderia reconhecer a intempestividade de um recurso voluntário, isto é, busca-se a manutenção do processo administrativo (e de seus efeitos, em especial aquele previsto no inciso III, do artigo 151, CTN) até que se tenha tal juízo de admissibilidade recursal exercido pelo sujeito (órgão) competente.

É de se concluir, assim, que a utilização do mandado de segurança em matéria tributária é altamente recomendada, mas seu uso inadequado pode colocar em risco a discussão de mérito que sustenta a pretensão do sujeito passivo tributário.

[1] <https://www.conjur.com.br/2021-ago-01/processo-tributario-mandado-seguranca-repressivo-acao-anulatória-debito-fiscal-parte>.

[2] *"O prazo prescricional adotado em sede de ação declaratória de nulidade de lançamentos tributários é quinquenal, nos moldes do artigo 1º do Decreto 20.910/32 (...) Isto porque o escopo da demanda é a anulação total ou parcial de um crédito tributário constituído pela autoridade fiscal, mediante lançamento de ofício, em que o direito de ação contra a Fazenda Pública decorre da notificação desse lançamento..."* (STJ. 1ª Seção. REsp 947.206/RJ. Julgado na sistemática dos repetitivos. Min. Rel. Luiz Fux. DJe26/10/2010).

[3] Lei n. 12.016: "Artigo 23 – O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado."

[4] A expressão "satisfeito" aqui está sendo utilizada no sentido de pago, de pagamento do crédito tributário, ou seja, de entrega de dinheiro aos cofres públicos.

[5] A respeito dessa providência da administração pública sugerimos a leitura dos seguintes artigos: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-21/processo-tributario-revisao-divida-inscrita-controle-legalidade-credito-tributario>.

<https://www.conjur.com.br/2021-abr-06/bocatto-inscricao-divida-ativa-processo-tributario>.

[6] "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. SUPOSTA OFENSA AO ARTIGO 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPUGNAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. CARÁTER REPRESSIVO. DECADÊNCIA CONFIGURADA.

1. É vedado, em sede de agravo regimental, ampliar-se o objeto do recurso especial, aduzindo-se questões novas, não suscitadas no momento oportuno, em virtude da ocorrência da preclusão consumativa.

2. Inexiste no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao artigo 535 do CPC.

3. É firme o entendimento desta Corte, no sentido de que não é preventivo, mas repressivo, o mandamus que apresenta, como causa de pedir, fatos relacionados ao lançamento/auto de infração, e o pedido veiculado é de anulação do crédito constituído.

4. Em se tratando de mandado de segurança contra ato praticado em processo administrativo fiscal, como na presente hipótese, a impetração não será cabível se transcorrido o prazo de 120 dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado, assim como não será cabível a impetração que discute os elementos materiais que respaldaram o lançamento tributário correspondente.

5. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido" (AgRg no REsp 1397248/BA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/12/2015, DJe 9/12/2015).

[7] Se o ato de autoridade atacado for o ato de inscrição, o termo *a quo* desse prazo de 120 dias é contado da data da ciência desse ato (o de inscrição) pelo contribuinte. A respeito veja-se o seguinte julgado do STJ:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INTERPOSIÇÃO EM NOME DE PESSOA ESTRANHA AO PROCESSO. "ERRO MATERIAL. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. CRÉDITO. EXIGIBILIDADE. SUSPENSÃO. ALEGAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM. CIÊNCIA DO ATO IMPUGNADO.



1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016).
2. A menção de pessoa estranha ao processo na petição de rosto do recurso especial, in casu, decorre de mero erro material do causídico facilmente perceptível e que não impede a correta identificação da verdadeira recorrente, cujo nome e CNPJ também constam nessa mesma peça, não configurando, na espécie, a vedação contida no artigo 6º do CPC/1973.
3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, se mesmo existente, impede a realização dos procedimentos tendentes à sua cobrança, dentre eles a inscrição em dívida ativa. Precedentes.
4. Hipótese em que o ato impugnado é a inscrição em dívida ativa, porquanto alegadamente fundado em crédito com exigibilidade suspensa, de sorte que o prazo decadencial para a impetração do mandado de segurança deve ser contado da ciência da contribuinte da efetiva prática desse ato pela Procuradoria da Fazenda estadual.
5. Agravo interno desprovido" (AgInt nos EDcl no AREsp 989.679/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/06/2020, DJe 9/6/2020).

[8] Remetemos a leitora e o leitor para os seguintes artigos que expõem as premissas sob as quais desenvolvemos nosso raciocínio:

<https://www.conjur.com.br/2021-mar-02/paulo-conrado-processo-tributario-instrumentalidade>.  
<https://www.conjur.com.br/2021-mar-09/opinioao-processo-positivacao-acoas-conflitos-tributarios>.  
<https://www.conjur.com.br/2021-mar-16/camila-vergueiro-processo-tributario-tutela-provisoria>.

[9] <https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/processo-tributario-mandado-seguranca-preventivo-vs-acao-declaratoria-negativa>.

[10] "O artigo 35 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 dispõe que o recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção. Como em matéria de processo administrativo fiscal a perempção é a perda do prazo para a interposição de um recurso, este deve ser submetido ao Carf, a quem competirá analisar a sua tempestividade. Afigura-se, assim, ilegal o ato da autoridade impetrada que antecipadamente encerra a fase litigiosa administrativa ao deixar de remeter o recurso ao órgão de segunda instância competente para o exame da perempção (...) Apelação provida. Segurança concedida." (TRF3. 3ª Turma. Apelação 0019095-68.2016.4.03.6100. Desembargadora Relatora Cecilia Marcondes. DJe 07.05.2019)

[11] A expressão "idênticos questionamentos" é aqui utilizada no sentido de mesmo fundamento invocado para anulação do ato.

[12] "Artigo 38 – (...)"



*Parágrafo único – A propositura, pelo contribuinte, de ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto".*