IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO — RECURSO FISCAL — MANDADO DE SEGURANÇA

— Interpretação do art. 151, n.º III, do Código Tributário Nacional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL NO ESTADO DA GUANABARA

EXPEDIENTE DO PROCURADOR-CHEFE

Em 25 de setembro de 1972

Proc. n.º 44.789/72. Em 2 de dezembro de 1971, Casas Gaio Marti S. A. impetrou mandado de segurança visando liberar mercadoria importada de país-membro do GATT com a alíquota concedida para país-membro da ALALC. Concedida a medida liminar mediante a respectiva garantia de instância, a mercadoria foi desembaraçada no dia 20.12.71, tendo ocorrido o fato gerador no dia 16.12.71. Somente a título de esclarecimento, a mercadoria em causa era castanha verde, destinada a ser consumida no período natalino. Em maio de 1972 foi encaminhada cópia da sentença denegatória, com a conseqüente cassação da medida liminar.

Intimada por duas vezes a recolher os tributos devidos e, dando mais uma vez, prova de genial inventiva, vem a interessada em 29.8.72 recorrer ao Senhor Ministro da Fazenda sem esquecer, contudo, de comunicar à autoridade impetrada que deveria suspender qualquer medida relativa à cobrança do débito fiscal.

O Inspetor da 1.ª DRF não tomou conhecimento da petição, pelo evidente intuito procrastinatório da mesma, já que fugia à sistemática processual prevista nas leis e regulamentos administrativos.

Com o presente mandado de segurança, o segundo referente à mesma e única importação, verifica-se que se utilizando *artifício-*

samente de mandados de segurança, está conseguindo a interessada atingir 10 meses após a ocorrência do fato gerador ..... (16.12.71) sem pagar os tributos já considerados devidos por sentença judicial.

Com referência ao recurso ao Sr. Ministro da Fazenda, objeto deste mandado, e ao efeito suspensivo que lhe pretende outorgar a impetrante, devemos recordar o artigo 151 do Código Tributário Nacional:

"Suspender a exigibilidade do crédito tributário:

I — .....

II — .....

III — as reclamações e os recursos, os termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo."

Ora, o Decreto n.º 70.235, de 6.3.72, que regulamentou o Decreto-lei n.º 822 de 5.9.69 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal estabelece no artigo 26, a competência do Ministro da Fazenda:

"Art. 26 — Compete ao Ministro da Fazenda em instância especial:

I) Julgar recursos de decisões dos conselhos de contribuinte, interpostos pelos procuradores representantes da Fazenda junto aos mesmos conselhos;

II) Decidir sobre as propostas de aplicação de eqüidade apresentadas pelos conselhos de contribuintes."

Vemos assim, que não cabe ao Ministro da Fazenda apreciar ordinariamente recursos fiscais, e, para argumentar, mesmo que lhe coubesse tal atribuição, a distância hierárquica entre as duas autoridades é muito grande, sendo preenchida, em ordem crescente, pelo Delegado da Receita Federal na GB, Superintendente da 7.ª Região Fiscal, Secretário da Receita Federal e Secretário-Geral do Ministério da Fazenda.

Comprova-se desta maneira, que a verdadeira intenção da impetrante, não é defender o seu legítimo direito de petição, mas sim, fazer com que a digna autoridade impetrada encaminhe 13 processos administrativos correspondentes a, no mínimo, 13 lançamentos tributários, ao Sr. Ministro da Fazenda, o que impedirá que os mesmos tenham a tramitação ordinária que é a cobrança dos tributos devidos, cuja exigibilidade não está suspensa por nenhuma das modalidades previstas no Código Tributário Nacional.

E' o que tínhamos a aditar às informações da DRF-GB.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 25 de setembro de 1972. *Aurelio Pitanga Seixas Filho,* 13.º Procurador da Fazenda Nacional.

De inteiro acordo.

2. A exigibilidade dos tributos, no caso, está sobejamente demonstrada no parecer do 1.º Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira (Cópia doc. 1) .

3. Sem dúvida, trata-se de audaciosa tentativa de restauração da denominada "indústria do mandado de segurança", ou seja, a utilização abusiva do remédio heróico para fugir à obrigação tributária da importação de mercadorias, em prejuízo não só do Fisco, mas da própria economia nacional.

4. Via de regra, os pedidos são preparados no mesmo escritório de advocacia, visando a obtenção preventiva de medida judicial que assegure a liberação de mercadorias *sem o pagamento* de tributos devidos e, em conseqüência, a formação de *capital de giro* à conta da Fazenda Pública e em detrimento mesmo de concorrentes que têm pejo de recorrer a tais expedientes.

5. Repelida a tentativa, por todos os Juízes Federais na Guanabara, em sentenças as mais brilhantes e incontestáveis, e, ante a firmeza das autoridades fazendárias, na exigência imediata dos tributos devidos, o

pânico fez com que fossem engendrados os mais estapafúrdios recursos como demonstrado no parecer supra.

6. Ora, "devolvida a matéria da causa à superior instância" — assevera o insigne Juiz Federal Dr. Evandro Gueiros Leite — "retira-se do Juízo originário a competência. E não será possível *restaurá-la* pela via oblíqua de outra impetração, em burla ao princípio da perda da competência, pelo recurso devolutivo (ou devolutivo suspensivo), e também da litispendência que é elemento de validade negativa do processo superveniente" (Sentença de 3.4.72, cópia anexa — doc. 2) .

7. Também a Dra. Maria Rita Soares de Andrade, ilustre titular da 4.ª Vara Federal, fulminou pretensão, decidindo:

"Nos casos de inexequibilidade antes da confirmação pela superior instância, estes decorrem da própria lei que assim dispõe e, ainda, mesmo que só haja o recurso do ofício. A impetrante quer se atribuir privilégio que, nem a *União*, a Constituição e as Leis deferiram: efeito suspensivo em recurso de agravo de sentença em mandado de segurança. A impetrante fez um grande esforço recorrendo a doutrinadores nacionais e estrangeiros, inclusive a tratadistas internacionais, para eximir-se de pagar o imposto de importação e deixar de executar o ato da autoridade a que a decisão judicial reconheceu validade pela legitimidade ao se recusar a revogá-lo, denegando a segurança. Mas não há doutrina nem jurisprudência suficientes para destruir esta realidade. O agravo em mandado de segurança não tem efeito suspensivo da sentença, seja pela concessiva ou denegatória. Só ato do Presidente do egrégio Tribunal Federal de Recursos, antes do julgamento do agravo, pode suspender efeitos de sentenças em mandados de segurança. Não há sofisma judicial ou doutrinário capaz de dar validade a uma fiança prestada por força de medida liminar em mandado de segurança, após a denegação da segurança no mérito e conseqüente cancelamento expresso da liminar. E sofisma não serve de suporte válido a qualquer postulação em Juízo" (sentença de 3.8.72 — cópia anexa — doc. 3).

8. Da mesma forma, decidiu o ilustre Juiz Federal Dr. Eli Goraieb:

"O impetrante, beneficiado que foi por uma medida provisória, revogada posteriormente, não encontrou no artigo 1.º do Decreto-lei n.º 517/69 — bem como no Provimento n.º 31, de 14.10.69, do egrégio Conselho da Justiça Federal, o resguardo necessário à pretensão, posto que, aqueles diplomas legais objetivam a apreciação do mérito, censurável pela instância superior (sentença de 17.7.72 — cópia anexa — documento 4).

9. A seu turno, o MM. Juiz Federal da 6.ª Vara, o ilustre Dr. Carlos Augusto Thibau Guimarães, fulminou, em diversas sentenças, pretensões semelhantes do mesmo grupo. Concisas, objetivas e irrefutáveis são as conclusões de S. Exa. na sentença de 24. 4.72 (cópia anexa — doc. 5) .

"A sentença proferida em mandado de segurança quer denegatória ou concessiva em princípio, tem execução mediata. No caso de ser concessiva, exaure-se o conteúdo mandamental da sentença uma vez cumprida a ordem judicial. Quando denegatório do pedido, resta ao impetrante vencido suportar os efeitos do ato administrativo impugnado a recorrer, querendo.

Ora, "uma vez cassada a liminar ou cassada a sua eficácia, voltam as coisas ao *statu quo ante*, sem que parte que se beneficiou provisoriamente da suspensão do ato possa pretender qualquer vantagem decorrente da medida cautelar".

Confira-se Hely Lopes Meirelles. *Mandado de Segurança e Ação Popular.* p. 39, 2.ª Edição, Editora Revista dos Tribunais."

E foi justamente o que ocorreu. Na sentença denegatória, exarada no mandado de

segurança n.º 3.619, veio a cassação da medida liminar, e a fiança lá prestada só subsistiu para o efeito, já operado, da prévia liberação de mercadoria *antes da decisão final.*

A impetrante recorreu e, devolvida a questão à superior instância, retirou-se do Juízo Singular na instância originária a competência jurisdicional."

10. Demais, pretensões artificiosas semelhantes foram recentemente fulminadas pelas três Câmaras do egrégio Tribunal Federal de Recursos (AMS n.º 67.040. Relator: Ministro Amarílio Benjamin, AMS n.º 69.460, Julgamento em 23.3.72. Relator: Ministro Peçanha Martins; e AMS n.º 68.694. Julgamento em 3.11.71. Relator: Ministro José Néri da Silveira).

11. Por oportuno, junte-se cópia do acórdão, relatório, voto e decisão referentes ao citado AMS n.º 67.040 (cópia anexa — doc. 6).

12. Demonstrada está, portanto, mais que a improcedência, a temeridade do pedido, meramente procrastinatório cujo único objetivo é adiar indefinidamente o pagamento dos tributos devidos.

13. Restitua-se o processo à autoridade impetrada.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 10 de outubro de 1972. *Cid Heráclito de Queiroz,* Procurador Chefe.

Proc. n.º 59.445/72. O processo refere-se a mais um mandado de segurança preventivo contra o 1.º Inspetor da Receita Federal, na Guanabara, visando liberar mercadoria estrangeira originária da Bélgica, com o tratamento concedido a produto da ALALC.

Para qualificar a mercadoria em litígio, a impetrante anexa cópia de documento cambial (guia de importação) emitido pela Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. A emissão deste documento nenhuma obrigação gera ao seu favorecido, que também nenhuma responsabilidade comercial de adquirir o produto estrangeiro possui, já que unicamente pediu ao vendedor a fatura *pro forma,* a fim de iniciar o procedimento da importação.

Ora, considerando que produtos como alho ou arame farpado são adquiridos a peso, não sendo impossível, mas muito onerosa a individualização de cada partida, podemos imaginar que, para uma única partida de alho, poderão ser emitidas várias guias de importação, cada uma das quais poderá ir qualificar a impetração de mandado de segurança.

Como a finalidade almejada não é propriamente a concessão definitiva do remédio heróico, mas a *simples medida liminar,* que tem o maravilhoso e mágico efeito de *suspender a exigibilidade da obrigação tributária,* vemos como pode ser montado inteligente esquema de *postergação do pagamento de impostos,* criando-se, assim, *capital de giro,* graças ao *menor custo* da obrigação tributária desta maneira diferida, em comparação com o *custo do dinheiro* obtido através das normais operações creditícias.

Prosseguindo neste engenhoso mecanismo, o habilidoso importador, ao ser cassada a medida liminar (pelo indiferimento do *writ*), um segundo mandado se segurança é fabricado, desta vez sob a fundamentação de ser resguardado "o direito líquido e certo" aos efeitos suspensivos da primeira liminar, até que a questão fique decidida com trânsito em julgado no judiciário. Concedida normalmente a medida liminar, ficamos a frente com novo adiamento no pagamento dos tributos.

Em alguns casos, um mesmo documento cambial é objeto de um terceiro e consecutivo "remédio heróico", sendo obtida, também a medida liminar, não se olvidando a sua extensão (da medida liminar) a inúmeras empresas litisconsortes na causa, o

que torna o estudo dos respectivos processos administrativos verdadeiro ato de heroísmo, não fosse heróico remédio...

Estes fatos ensejam considerações sobre o cabimento do mandado de segurança contra ato, privativo da administração, de lançar tributos.

Estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25.10.66:

"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."

Portanto, determinar o imposto a ser pago através da alíquota aplicável a cada caso é uma atribuição específica e privativa da autoridade administrativa.

Ao exercitar esta atribuição, voltamos a frisar, específica e privativa e, na hipótese de uma escolha de alíquota não aplicável ao caso em espécie, logicamente superior à devida, estaria a autoridade fazendária, além de praticar um ato errado, não conforme à melhor interpretação da lei, cometendo, também, um abuso de poder, uma ilegalidade, socorrível por mandado de segurança?

Acredito que os erros de interpretação da autoridade fiscal na elaboração do lançamento tributário não configurem a ilegalidade ou abuso de poder, contra o que caberia o "remédio heróico".

Naturalmente, o poder judiciário tem competência para rever a legalidade do lançamento, porém, *através das vias ordinárias*, resguardando-se o mandado de segurança somente para característicos abusos ou excessos do poder da autoridade fiscal, como cerceamento de defesa, preterição de formalidades essenciais, ou quaisquer outros atos administrativos que abusivamente impeçam ao contribuinte de apresentar o seu direito.

O mandado de segurança é um instituto constitucional que visa solucionar problemas extraordinários, motivo este de ser denominado de "remédio heróico". Apesar dos atrativos não deve substituir as vias ordinárias normalmente utilizáveis para resolver os problemas rotineiros e comuns.

Não é outra a opinião do Ministro Alfredo Buzaid, ao estudar o assunto na *Revista de Direito Administrativo* n.º 44, p. 34:

"e pensamos que essa é a índole do mandado de segurança. Ele não foi criado para servir de sucedâneo ao processo ordinário. Sua função é a de *remédio heróico*, admissível unicamente para tutelar determinadas situações jurídicas, insuscetíveis de *contestação pelo poder público e que reclamam solução urgente e eficaz*. O legislador conferiu esse meio judicial tão rápido em consideração à natureza especial do direito a ser protegido. Por isso a Lei n.º 1.533 não fala de "contestação" ao pedido e sim de audiência da autoridade-coatora, que prestará informações no prazo de cinco dias."

Com relação ao mandado de segurança preventivo, além destas razões, há um aspecto que seria de se ressaltar. Ao escolher o juiz, anteriormente à autoridade fiscal, qual a alíquota aplicável ao caso, está se substituindo à autoridade administrativa, no exercício de uma função privativa, desta, que, por lei complementar (artigo 142 da Lei n.º 5.172, já citado), somente pela administração fiscal pode ser exercida.

Nesses casos, o juiz determina à autoridade lançadora que ao efetuar o lançamento tributário, aplique a alíquota tal ou qual, fixada na sentença. Dessa forma, quem estará efetuando o lançamento já não será uma autoridade administrativa, mas sim uma autoridade judicial.

Não nos esqueçamos que a função precípua do judiciário é examinar a legalidade do ato administrativo, porém não a de se sobrepor à autoridade administrativa, determinando como deve ser executado um ato da sua privatividade.

No direito comparado, Giuliani Fourouge nos dá notícia de que o recursos de "amparo" é inapto para discutir o montante de direitos aduaneiros aplicados (*Derecho Financiero.* volume II, p. 814).

Referimo-nos anteriormente à gratuidade da emissão do documento cambial, pois nenhuma responsabilidade, quer fiscal, quer comercial, assume o seu favorecido, já que não está obrigado a comprar a mercadoria objeto do referido documento e, por conseguinte, a efetuar a respectiva importação, fato este sim, que é gerador de tributos federais.

Nestas condições, não nos parece válido que se utilize tal documento como indicativo de um ato da autoridade fiscal que seria lesivo a direitos individuais.

A pessoa lesada, ou candidata a ser lesada, tem obrigação de apresentar — ao impetrar um mandado de segurança — fatos reais e concretos e não hipóteses indefinidas e concretizáveis segundo a sua própria vontade ou seu bel-prazer.

A importação deverá ser definida e concreta, não mera probabilidade de negócio, dependendo da concessão de medida liminar em mandado de segurança para se efetivar realmente.

Na lição de Hely Lopes Meirelles:

"A fluência do prazo só se inicia na data em que o ato a ser impugnado se torna operante ou exeqüível, vale dizer, capaz de produzir lesão ao direito do impetrante. Até então, se é insuscetível de causar dano ao destinatário, é inatacável por mandado de segurança, porque este visa, precipuamente, impedir ou fazer cessar os efeitos do ato lesivo a direito individual. Ora, enquanto o ato não estiver apto a produzir os seus efeitos, não pode ser impugnado judicialmente. Até mesmo a segurança preventiva só poderá ser pedida ante um ato perfeito e exeqüível, mas ainda não executado. *Enquanto o ato estiver em formação ou depender de formalidades complementares para sua operatividade, não se nos antolha passível de invalidação por mandado de segurança.*"

(*Direito Administrativo Brasileiro.* p. 521) .

Neste mesmo sentido Castro Nunes:

"E' no exercício do desempenho da função que se verifica o abuso, seja por preterição da forma legal, seja na adoção de alguma medida exorbitante da lei ou que exceda de sua alçada, configurando-se já a incompetência" (*Do mandado de segurança.* p. 178) .

Assim, documento cambial emitido pela CACEX, não parece ser o documento próprio para representar o fato da autoridade fiscal lesivo a direitos individuais.

Com respeito ao mandado de segurnaça e ao lançamento do imposto de importação, a concessão indiscriminada da medida liminar sempre gerou um sem-número de problemas.

Por esse motivo, veio a Lei n.º 2.770, de 4.5.56, determinar em seu artigo 1.º:

"Nas ações e procedimentos judiciais de qualquer natureza, que visem obter a liberação de mercadorias, bens ou coisas de qualquer espécie procedentes do estrangeiro, não se concederá, em caso algum, medida preventiva ou liminar que, direta ou indiretamente importe na entrega da mercadoria, bem ou coisa."

Diversos autores têm criticado as leis que restringem a concessão da medida liminar, entre eles, Arruda Alvim, ao escrever sobre o mandado de segurança, no *Direito Tributário.*

Em tese, alguma procedência tem a crítica levantada pelo ilustre processualista

paulista, desde que se adote como verdadeiras as premissas utilizadas no referido estudo:

"Se o particular obteve liminar é porque conseguiu evidenciar a relevância do seu direito, a irreparabilidade do dano, e, também, terá provado incontroversamente os fatos de que se originou a lesão jurídica cuja reparação é colimada pela sentença...

Como já dissemos, a concessão da liminar pressupõe um juízo de valor sobre a relevância jurídica do pedido, em função da ilegalidade praticada pela administração pública.

Não se concede uma liminar sem maior exame" (*Revista de Direito Público*. n.º 5, p. 54).

Porém, a Lei n.º 2.770/56 não admite discussão: em caso algum será concedida medida liminar que direta ou indiretamente importe na entrega da mercadoria, bem ou coisa.

Não fica desamparado, entretanto, o importador que discordar da autoridade aduaneira, já que o Decreto-lei n.º 517, de 7.4.69, possibilita a liberação da mercadoria estrangeira, devida e fiscalmente identificada, desde que seja prestada a garantia do pagamento dos tributos, ao final do litígio fiscal.

Quanto ao mérito e em aditamento às informações coligidas pela impetrada, juntamos cópia da manifestação desta Procuradoria, no processo n.º 39.941/72, em que se demonstrou a improcedência do pedido.

Outrossim, acrescente-se que pretensões semelhantes foram fulminadas em brilhantes sentenças (cópias anexas — documentos n.os 1 a 3) dos ilustres Juízes Federais, Doutores Evandro Gueiros Leite, Carlos Augusto Thibau Guimarães e Virgílio Gaudie Fleury.

Ao Sr. Procurador-Chefe.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 24 de novembro de 1972. *Aurélio Pitanga Seixas Filho*, 13.º Procurador da Fazenda Nacional.

Subscrevo integralmente as considerações e conclusões do parecer.

2. O pedido é totalmente improcedente, como demonstrado.

3. O impetrante pretendia, na verdade, obter a liminar e, com isso, ter a prévia certeza do adiamento do recolhimento de tributos, para só então promover a importação.

4. Denegada liminar pelo eminente Dr. Juiz Federal da 1.ª Vara, certamente não promoverá a importação. Ou terá que recorrer ao seu capital de giro ou a financiamento, para pagar os tributos devidos.

5. No mérito, pretensão semelhante foi fulminada — como assinalou o Dr. 13.º Procurador — em lapidar sentença do ilustre Juiz Federal Dr. Evandro Gueiros Leite, titular da 1.ª Vara.

Restitua-se o processo à DRF-GB.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, em 24 de novembro de 1972. *Cid Heráclito de Queiroz*, Procurador-Chefe.