

DOCTRINA

O Mandado de Segurança no Direito Fiscal

ARNOLD WALD

UMA das questões polêmicas que surgiram com a introdução do mandado de segurança no direito pátrio foi a da sua aplicação no campo do direito fiscal. O histórico do mandado nos revela a profunda dificuldade e a extrema reserva com que os nossos magistrados acolheram inicialmente o remédio heróico como meio de defesa contra o fisco. Atualmente porém o direito fiscal é o campo em que se desenvolve extraordinariamente o mandado, fazendo sentir de pronto a sua influência moralizadora.

A Comissão do Itamarati, que elaborou o anteprojeto da Constituição de 1934, não permitiu a utilização do mandado de segurança "Se a questão fôr sobre impostos, taxas ou multas fiscais".

No plenário, não foi aceita a emenda n.º 60 de autoria de LEVI CARNEIRO que ampliou o recurso aos casos de natureza fiscal embora só lhe concedendo efeitos após a sua confirmação por tribunal de segunda instância. Foi o seguinte o texto da emenda:

"Em se tratando de impostos, taxas ou multas fiscais, o mandado só terá efeito suspensivo do ato depois de confirmado afinal pelo Tribunal de Relação, podendo ser concedido permanentemente para todos os casos da mesma espécie que interesse ao requerente".

Já anteriormente se discutira a questão por ocasião do projeto GUESTEU PIRES, tendo, naquela ocasião, FILADELFO DE AZEVEDO defendido a extensão do novo remédio processual aos atos de natureza fiscal, esclarecendo que:

"Nos casos tão comuns de cobrança de impostos ou de medidas fiscais flagrantemente inconstitucionais, será preferível para o Estado, como para os contribuintes, adotar-se o processo rápido constante do projeto GUESTEU PIRES a observar a ação sumária verdadeiramente mais do que ordinária ou executiva fiscal em que os privilégios da União deixam a parte em frágil situação, dada a forma processual imperfeita e o destestável regime das percentagens até a apelação com um só efeito." (1)

(1) THEMISTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, *Do Mandado de Segurança*, Rio de Janeiro, Livraria Editôra Freitas Bastos, 1934, p. 109.

Os trabalhos preparatórios na Constituinte revelam pois a existência de duas correntes: a primeira, liderada por OSVALDO ARANHA, no seio da comissão do Itamarati, contrária à concessão do mandado em matéria fiscal e a segunda, defendida por LEVI CARNEIRO, favorável à inclusão do remédio no âmbito fiscal, embora com algumas restrições.

A Constituinte não incluiu nem o texto do anteprojeto de autoria do antigo Ministro da Fazenda nem tampouco abonou a tese defendida pelo eminente jurista pátrio que foi nosso representante na Corte Internacional de Justiça de Haia.

Diante do silêncio do texto constitucional, justificaram-se as hesitações da doutrina e da jurisprudência.

Na sua magnífica obra de caráter histórico sobre o assunto THEMISTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI afirmou, ainda em 1934 que:

“Pela índole do instituto, pelo seu caráter e pelos seus antecedentes legislativos e jurisprudenciais relativos ao uso dos remédios preventivos contra as imposições fiscais, *nada em absoluto justifica a que se aplique e estenda o uso do mandado de segurança contra a ação fiscal*”. (2)

Ainda hoje, na 5.^a edição atualizada da sua obra — *Do Mandado de Segurança e outros meios de defesa contra atos do poder público*, publicada em 1956, o Ministro CASTRO NUNES, referindo-se a utilização do remédio processual em matéria fiscal, afirma:

“... sempre me pareceram muito restritas as possibilidades de aplicação do mandado de segurança nessa matéria.” (3)

E interessante essa apreciação dos nossos dois maiores tratadistas do assunto que desprezam por completo a importância da matéria que hoje provoca cerca de 50% dos mandados de segurança. Sinal dos tempos e evolução do instituto imprevisível nos seus primórdios.

A jurisprudência esteve vacilante por longo tempo até que se firmasse após o advento da Lei n.º 191.

Os primeiros julgados posteriores à Constituição consideraram inidôneo o mandado para obstar à cobrança de imposto. Assim, uma sentença do Juiz Federal Dr. CASTRO NUNES reconhece a sua

“inidoneidade, em se tratando de impostos ou multas que devem ser cobrados executivamente. O crédito líquido e certo da Fazenda impede conceituar como certo e incontestável o direito postulado”. (4)

Outros acórdãos da mesma época da Corte de Apelação de São Paulo e da própria Corte Suprema entendem que o mandado não pode evitar a co-

(2) THEMISTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, *ob. cit.* na nota anterior, p. 110.

(3) CASTRO NUNES, *ob. cit.* no texto, p. 257.

(4) Sentença de 20-3-1935 in *Archivo Judiciário*, vol. 34, p. 178 e *Revista Forense*, vol. 67, p. 172.

brança de impôsto. (5) Em sentido contrário a Côrte de Apelação do Estado de Santa Catarina, reconhece que:

“Mandado de segurança cabe para a defesa de direito, certo e incontestável, ameaçado ou violado por ato manifestamente ilegal de qualquer autoridade. Empregando a expressão “de qualquer autoridade”, a lei suprema não faz distinção alguma, de sorte que não há como excluir daquele amparo as causas fiscais.” (6)

Por sua vez, a Côrte de Apelação do Distrito Federal entendeu que o mandado devia ser concedido para que o impetrante pudesse pagar o impôsto sem um acréscimo considerado ilegal. (7)

Vemos pois as divergências que existiam na jurisprudência. Dominava então a corrente que só concebia o emprêgo do mandado quando a administração usasse de coerção a fim de obter o pagamento do impôsto, como quando por exemplo vedasse ao contribuinte o exercício de seu comércio ou indústria ou se recusasse a lhe vender selos ou a lhe conceder patente de registro. (8) Mas só excepcionalmente se admitia o uso do mandado a fim de evitar a cobrança de impôsto mesmo ilegal ou inconstitucional.

A jurisprudência se modificou com a promulgação da Lei n.º 191 de 16 de janeiro de 1936 que ao estabelecer os casos em que não cabia o mandado, no seu artigo 4.º nenhuma referência fez aos casos fiscais, embora não admitisse o mandado contra ato de que caiba recurso administrativo, com efeito suspensivo, independentemente de caução, fiança ou depósito.”

Antes da Lei n.º 191 não existia lei ordinária que regulamentasse a matéria, e os tribunais denegaram os mandados de segurança em casos fiscais, atendendo à interpretação do texto constitucional, à índole do instituto e à intenção do legislador que transparecia pelos trabalhos preparatórios. Com o advento da lei que reconheceu o cabimento do remédio contra atos de qualquer autoridade, (art. 1.º), excluindo tão somente do seu âmbito as hipóteses taxativas do art. 4.º, nenhuma razão havia para denegar o mandado contra impostos, taxas ou multas desde que inconstitucionais ou ilegais.

Numerosas decisões, posteriores à Lei n.º 191 e anteriores à vigência do Código de Processo Civil, confirmam a admissão ampla do mandado de segurança em matéria fiscal.

O próprio Supremo Tribunal Federal, no Mandado de Segurança n.º 332, de que foi relator o Ministro ATAULPHO DE PAIVA, reconheceu que “O mandado de Segurança é meio idôneo para evitar cobrança de impostos”. (9)

(5) Acórdão da 5.ª Câmara da Côrte de Apelação de São Paulo de 27-11-1935 no mandado de segurança n.º 55, sendo relator o Desembargador GOMES DE OLIVEIRA, in *Revista dos Tribunais*, vol. 108, p. 104.

(6) Mandado de Segurança julgado pela Côrte de Apelação do Estado de Santa Catarina em 25-6-1935 e publicado in *Revista Forense*, vol. 66, p. 102.

(7) Mandado de Segurança n.º 16 julgado pela Côrte de Apelação do Distrito Federal em 24-6-1935, sendo relator Desembargador BARROS BARRETO, in *Arquivo Judiciário*, vol. 36, p. 37.

(8) Ap. CASTRO NUNES, *ob. cit.*, p. 258.

(9) Mandado de Segurança n.º 332 do Supremo Tribunal Federal, julgado em 30-12-1936, sendo relator o Ministro ATAULPHO DE PAIVA, in *Arquivo Judiciário*, vol. 44, p. 411

Tal entendimento também está consubstanciado em outro acórdão do Supremo Tribunal de que foi relator o Ministro CARVALHO MOURÃO e cuja ementa é a seguinte:

“Mandado de Segurança é meio idôneo para declarar a constitucionalidade das leis e para decidir qualquer questão de natureza fiscal.

Não distinguem, nem a Constituição nem a lei, entre atos inconstitucionais de natureza fiscal e atos de outra natureza que tenham a mesma eiva, para proteger, contra os últimos, o direito certo e incontestável do contribuinte, e não contra os primeiros; e o artigo 4.º da Lei 191, entre as matérias, nas quais não se dará mandado de segurança, não enumerou as questões fiscais.” (10)

A carta de 1937 veio atrofiar profundamente o mandado de segurança, impedindo que fôsse impetrado contra numerosas autoridades, como já tivemos o ensejo de ver em capítulo anterior. (11)

O Código de Processo Civil, ao regulamentar o mandado de segurança, não seguiu o caminho amplo aberto pelos votos, já então vencedores, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, preferindo atender às ponderações feitas pela doutrina, representada por CASTRO NUNES e TEMISTOCLES CAVALCANTI, que só admitiam o mandado em matéria fiscal com sérias restrições. Enquanto o segundo, em trecho por nos já citado, recusava qualquer função ao mandado no direito fiscal, o primeiro reconhecia que:

“A cobrança em si mesma contra-indica o uso do mandado de segurança, dado o caráter de liquidez e certeza do crédito fiscal, por força de presunção legal.” (12)

Poderíamos esclarecer que a presunção legal de certeza e liquidez do crédito é *juris tantum* e não *juris et de jure*. E presunção que admite prova em contrário e que assim desaparece quando se aponta a inconstitucionalidade

(10) Mandado de Segurança n.º 2946 da Corte Suprema de 15-6-1937, sendo relator o Ministro CARVALHO MOURÃO, recorrente a Sociedade de Fazendeiros Limitada e recorrido o Estado do Rio Grande do Sul, in *Revista Forense*, vol. 72, p. 569.

No mesmo sentido, o Mandado de Segurança n.º 411 julgado pelo supremo Tribunal Federal em 23-6-1937, com o mesmo relator, e publicado no *Arquivo Judiciário*, vol. 55, p. 145.

É interessante notar que o Ministro CARVALHO MOURÃO já fôra voto vencido no Mandado de Segurança n.º 266, julgado pela Corte Suprema em 11-9-1936, quando o Excelso Pretório ainda não admitia o mandado para obstar a cobrança de impôsto, in *Arquivo Judiciário*, vol. 40, p. 227. Proferindo voto naquela ocasião, dissera o Ministro CARVALHO MOURÃO:

“Se existe um direito ameaçado por ato manifestamente inconstitucional ou ilegal de autoridade pública, pode a parte substituir o procedimento ordinário ou sumário pelo mandado de segurança, para pedir a declaração de seu direito.”

O voto vencido se transformou, pouco tempo depois, em voto vencedor nos acórdãos acima citados, orientando assim a jurisprudência do Supremo Tribunal até a promulgação do Código de Processo Civil.

(11) Vide o parágrafo n.º a p. do presente volume.

(12) CASTRO NUNES, *ob. cit.*, p. 261.

da lei em se baseia ou a ilegalidade da sua cobrança, num caso concreto, não havendo pois razão para excluir o mandado do âmbito fiscal.

O Código de Processo Civil refletiu o clima ditatorial imperante no país e a prepotência do executivo reduzindo ao mínimo as funções do poder judiciário que perdera a sua independência.

O art. 320 do referido código estabeleceu que:

“Não se dará mandado de segurança quando se tratar:

I.....

II.....

III.....

IV — de impostos ou taxas, salvo se a lei, para assegurar a cobrança, estabelecer providências restritivas da atividade profissional do contribuinte.”

Como o mandado de segurança tinha deixado, com a Carta de 1937, de ser uma garantia constitucional para se tornar um simples remédio processual regulamentado por lei ordinária, a jurisprudência teve que acatar a norma do Código de Processo Civil.

Os acórdãos dos nossos tribunais de 1937 a 1946 refletem a atrofia do mandado, denegando-o em matéria fiscal sempre que não houve cerceamento da atividade profissional do contribuinte.

Os julgados da época chegam a firmar os seguintes princípios:

“As questões de incidência de impostos são, por natureza, questões políticas escapando à ação fiscalizadora do poder Judiciário. Não é cabível pois o mandado de segurança.” (13)

“Não se concede mandado de segurança quando se trata de impostos e taxas, salvo se a lei, para assegurar a cobrança restringir a atividade profissional”. (14)

“Não havendo nenhuma providência restrita das atividades profissionais dos apelantes, o mandado de segurança não pode ser concedido, ainda mesmo que inconstitucional ou ilegal seja o impôsto em foco.” (15)

“O mandado de segurança em matéria fiscal não tem cabimento para resolver sobre a procedência ou improcedência do impôsto, mas

(13) Mandado de Segurança n.º 59 do Tribunal de Apelação de Minas Gerais, julgado em 30-11-1939, sendo relator o então Desembargador VILAS BOAS, tendo apresentado voto vencido o Desembargador GUIDO DE MENESES, in *Revista Forense*, vol. 82, p. 683.

(14) Recurso de Mandado de Segurança n.º 64 julgado pela 2.ª Câmara Cível do Tribunal de Apelação de Minas Gerais, em 1-4-1940, sendo relator o Desembargador PAULO FLEURY, in *Revista Forense*, vol. 83, p. 121.

(15) Apelação n.º 7079 julgado por turma do Tribunal de Apelação da Bahia em 9-6-1940, sendo relator o Desembargador ANDRADE TELXEIRA, in *Revista Forense*, vol. 85, p. 138.

somente quando ocorre *execução-política*, com ofensa a direito líquido e certo". (16)

A jurisprudência entende pois que só é admissível o mandado havendo cerceamento à liberdade profissional do contribuinte, como no caso de denegação de venda de selos por exemplo ou apreensão de bens ou mercadorias. (17) Somente nessas hipóteses, denominadas de *execução política* na sábia terminologia de CASTRO NUNES, adotada por OROZIMBO NONATO.

A promulgação da Constituição de 1946 veio modificar a jurisprudência referente a essa matéria. Como o texto constitucional deu grande amplitude ao remédio, sem estabelecer qualquer restrição, a jurisprudência e a doutrina hesitaram em manter as limitações oriundas do Código de Processo Civil, firmando-se afinal os julgados, após sérias vacilações, no sentido de considerar revogado pela Constituição o art. 320 da norma processual.

Manifestando-se a respeito, esclareceu THEMISTOCLES CAVALCANTI que entendia que

"... subsistem, em sua essência, as restrições da Lei n.º 191. A natureza do *remedium juris* autoriza essas restrições que protegem interesses perfeitamente legítimos da administração e da disciplina hierárquica, inseparáveis do próprio sistema administrativo." (18)

Difícilmente concebemos que tendo a Lei n.º 191 sido revogada pelo Código de Processo Civil possa ela ter sido revigorada tácitamente pela Constituição de 1946 mas tal parece ser o entendimento do eminente publicista pátrio.

Por sua vez, CASTRO NUNES entende que tenham sido mantidas as limitações impostas ao mandado pelo Código de Processo Civil, que, ao seu ver não entram em choque com os termos amplos empregados pela Constituição. Escreve o Ministro do Supremo Tribunal Federal que:

"Após a Constituição de 1946, surgiram dúvidas acêrca da constitucionalidade dessa restrição, como, por igual, da referente ao recurso suspensivo na tramitação administrativa. E o Tribunal Federal de Recursos teve-se por inconstitucionais. (Arquivo Judiciário, vol. 88, p. 102).

Perdeu-se de vista que a restrição, no tocante a impostos e taxas, nasce da presunção legal de liquidez e certeza da dívida fiscal, o que se traduz por um direito líquido e certo *ex-vi legis*, a qual não é possível admitir, em linha de princípio, um direito oposto com igual qualificação.

(16) Mandado de Segurança n.º 686 julgado em sessão plena do Supremo Tribunal Federal em 22-4-1942, sendo relator o Ministro OROZIMBO NONATO, in *Revista Forense*, vol. 92, p. 418 e *Diário da Justiça* de 4-8-1942.

(17) V. Mandado de Segurança n.º 20 julgado pelo Tribunal de Apelação do Rio Grande do Sul em 16-8-1943, relator o Desembargador LOUREIRO LIMA, in *Revista Forense*, vol. 97, p. 430 e o Mandado de Segurança n.º 11.123 julgado em 4-2-1941 pelo Tribunal de Apelação de São Paulo, in *Revista dos Tribunais*, vol. 130, p. 674.

(18) THEMISTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI, *Tratado de direito administrativo*, vol. VI, 2.ª ed. 1951, p. 307.

A restrição está no próprio texto constitucional na condição de ser líquido e certo o direito amparável por mandado de segurança.

A lei apenas desenvolveu o texto, excluindo o remédio que seria contraditório com aquêle requisito.

A relação fiscal em si mesma contra-indica o uso dos remédios injuncionais. E assim se entende jurisprudencialmente na América do Norte.

O que era possível fazer, fê-lo o nosso legislador na exceção que admitiu, fundada na coerção fiscal direta." (19)

Já manifestamos as nossas reservas a respeito do ponto de vista defendido pelo Ministro CASTRO NUNES. Preferimos falar num direito líquido e certo presumido *juris tantum* em favor da Fazenda e que desaparece diante do direito líquido e certo do impetrante quando devidamente provado. Não vemos como a lei ordinária pode restringir uma norma constitucional e não conseguimos reconhecer mantido no texto constitucional a restrição estabelecida pela lei ordinária, como o faz o Ministro CASTRO NUNES.

A nossa opinião é aliás a defendida por PONTES DE MIRANDA e pela recente jurisprudência dos nossos tribunais. Afirma o eminente jurista que:

"Desde os *Comentários ao Código de Processo Civil* (III, 1.187) (tem) reputado riscado pela Constituição de 1946 o art. 320, IV. Argumentou-se que as limitações contidas no art. 320 do Código de Processo Civil vinham da legislação elaborada pelo Congresso Nacional, na vigência da Constituição de 1934 (argumento do relator do acórdão do Tribunal Federal de Recursos, de 18 de dezembro de 1947, in "Revista de Direito Administrativo", 15, 129-141); porém, isso somente seria verdade quanto ao art. 320 I-III, e não quanto ao inciso IV. Se só a execução é que pode ocorrer, tem o devedor de imposto ou taxa ensejo de defender-se; não é contudo o cerceamento da atividade profissional o único efeito que as leis, fora da execução, podem atribuir à imposição e à taxação. Nem colhe o argumento de que impostos e taxas se presumem legais e constitucionais (!). A lei, qualquer que ela seja, se tem por válida, até que se desconstitua, não há qualquer diferença entre as leis de tributação e as outras." (20)

Os primeiros acórdãos referentes a julgados posteriores a 18 de setembro de 1946 são tímidos e inclinam-se pela vigência das restrições do art. 320 do código de Processo Civil na nova fase constitucional. Assim o Tribunal Federal de Recursos, em decisões sucessivas, com importantes votos vencidos, o Tribunal de Justiça de São Paulo, em acórdãos de algumas das suas Câmaras e sentenças isoladas de juizes de primeira instância entenderam que

"A restrição do art. 320, n.º IV, do Código de Processo Civil, quanto à concessão do mandado de segurança nas questões fiscais

(19) CASTRO NUNES, *ob. cit.*, p. 261, nota 4.

(20) PONTES DE MIRANDA, *Comentários à constituição de 1946*, 2.^a ed. revista e aumentada, São Paulo, Max Limonad, 1953, vol. IV, pp. 373-374.

não colide com o disposto no art. 141, parágrafo 24 da Constituição.” (21)

“O mandado de segurança é meio inidôneo contra o lançamento e cobrança de impôsto, desde que não provada a existência de coação restritiva da atividade profissional do contribuinte.” (22)

Os votos vencidos no Tribunal Federal de Recursos, que foram da autoria dos Ministros ARTUR MARINHO e MACEDO LUDOLF, não admitiam nenhuma restrição ao cabimento do mandado de segurança desde que se configurasse a hipótese dominada pelo parágrafo 24 do art. 141 da Constituição, resumindo a posição assumida na seguinte frase:

“Exige-se certeza e liquidez contra qualquer ato ilegal, abusivo ou inconstitucional de qualquer autoridade trate-se ou não de questão tocante a impostos”. (23)

A partir de 1948, a jurisprudência se inclina no sentido de conceder amplamente o mandado contra a cobrança de tributos inconstitucionais ou ilegais. Uma das primeiras decisões neste sentido é oriunda do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte e teve como relator o Ministro SEABRA FAGUNDES. A ementa do acórdão mencionado assinala que:

“Restaurado o caráter constitucional do mandado de segurança, falece à lei ordinária poder para cerceá-lo em seu âmbito. Não cabe pois argüir seu não cabimento em matéria fiscal.

Hoje em dia, desde que lesado, por ato ilegal ou abusivo de qualquer autoridade, direito líquido e certo, que não afete a liberdade de locomoção, o mandado de segurança será via adequada a protegê-lo. Não importa, feita essa exclusão, o sentido ou a natureza do direito.” (24)

(21) A principal decisão neste sentido foi a do Tribunal Federal de Recursos no Mandado de Segurança n.º 12, julgado em 18-12-1947 e de que foi relator o Ministro SAMPAIO COSTA, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 15, p. 129. Trata-se de decisão do tribunal pleno em que apresentaram votos vencidos os Ministros ARTUR MARINHO e MACEDO LUDOLF.

(22) Mandado de segurança julgado em 3-5-1949 pelo Juiz de Direito da 9.ª Vara Cível de Pôrto Alegre, Dr. RAUL DE FREITAS BOCANEIRA, in *Revista Forense*, vol. 134, p. 213. No mesmo sentido, a decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo no agravo de petição n.º 45039 julgado em 13-10-1949, sendo relator o Desembargador J. BARBOSA DE ALMEIDA, in *Revista dos Tribunais*, vol. 184, p. 265 e o acórdão da 1.ª Câmara Cível do mesmo tribunal no Mandado de Segurança n.º 38.603, julgado em 15-6-1948, tendo como relator o Desembargador AMORIM LIMA, in *Revista Forense*, vol. 121, p. 516. Tal jurisprudência foi abonada em sessão plenária do Tribunal de Justiça de São Paulo, em 2-8-1948. (V. *Revista dos Tribunais*, vol. 176, p. 165 e vol. 177, p. 582.

(23) V. nota 21.

(24) Mandado de Segurança n.º 63 julgado pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (tribunal pleno) em 21-7-1948, sendo relator o Desembargador SEABRA FAGUNDES, in *Revista Forense*, vol. 122, p. 519.

Um mês depois o Tribunal de Recursos modificava, por sua vez, a orientação dos seus julgados, reconhecendo em sessão do Tribunal pleno que:

“E legítima a impetração imediata do mandado de segurança de tributos, desde que não ocorra a hipótese de recurso administrativo sem efeito suspensivo independentemente de caução.” (25)

O Tribunal de Justiça de São Paulo e outros tribunais locais foram aderindo pouco a pouco à nova tese que brevemente se impôs em todo o território nacional, não obstante alguns votos vencidos que perseveraram. (26)

Firmado assim o princípio da idoneidade do mandado em matéria fiscal, os tribunais destacaram que o mandado não era todavia o remédio eficiente para obrigar o fisco a receber determinada importância, devendo-se, no caso, recorrer à consignação em pagamento. (27) Por outro lado não serve o mandado como meio de obrigar a Fazenda a devolver um tributo ilegalmente cobrado, o que somente pode ser obtido pela ação ordinária. (28)

Recorreram ao mandado de segurança para evitar o pagamento de impostos todos aqueles que a Constituição ou a lei isentava deste pagamento, como, em relação ao imposto de renda, os jornalistas e professores.

Concedeu-se mandado a fim de evitar a cobrança de impostos de exportação interestadual por serem evidentemente inconstitucionais. (29)

Reconheceu-se a idoneidade do mandado de segurança para evitar a apreensão de mercadorias desacompanhadas de guias quando se encontravam

(25) Recurso de Mandado de Segurança n.º 130 julgado pelo Tribunal Federal de Recursos em sessão plenária de 16-8-1948, tendo como relator o Ministro MACEDO LUDOLF, voto vencido no acórdão referido na nota 23 deste capítulo, in *Arquivo Judiciário*, vol. 93, p. 461.

(26) No sentido do cabimento do mandado em matéria fiscal se manifestaram os acórdãos que se encontram na *Revista dos Tribunais*, v. 182, p. 250, *Revista Forense* vol. 134, p. 486, etc... O Tribunal Pleno, em São Paulo, decidiu a questão no sentido da idoneidade do mandado de segurança nos Embargos ao Mandado de Segurança número 52.360, julgados em 19-12-1951, sendo relator o Desembargador ALÍPIO BASTOS, in *Revista dos Tribunais*, vol. 205, p. 237. Não permitindo a discussão de questão fiscal em mandado, manifestou-se o Tribunal de Alçada de São Paulo no Mandado de Segurança n.º 3176, julgado em 19-11-1952 e publicado na *Revista dos Tribunais* vol. 210, p. 371. Este julgado surpreendentemente exclui o mandado das questões de impostos, baseando-se na Lei n.º 1533.

(27) Apelação n.º 7 do Tribunal de Justiça do Distrito Federal julgada em 17-9-47 pela 8.ª Câmara Cível, sendo relator o Desembargador PRUDENTE SIQUEIRA, in *Revista Forense*, vol. 117, p. 464.

(28) Um acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu que a lei excluía do âmbito do mandado de segurança, em sua generalidade, a matéria fiscal, “sem distinguir se o pedido seja para evitar o pagamento do Tributo ou seja para reclamar a devolução de indevidamente pago”. (*Revista dos Tribunais*) vol. 176, p. 165. A contrário *sensu*, admitido o mandado para evitar o pagamento de tributo legal deveria também ser reconhecido como remédio para obter a devolução do pagamento já realizado.

(29) Existem neste sentido dois acórdãos líderes do Supremo Tribunal Federal. Ambos foram unânimes. O primeiro se refere ao recurso extraordinário em mandado de segurança n.º 19281 foi julgado em sessão plena em 18-12-1953, tendo sido relator o Ministro ROCHA LAGOA, in *Arquivo Judiciário*, vol. 114, p. 416. O segundo se refere ao recurso de Mandado de Segurança n.º 2390 julgado em 28-7-1954, sendo relator o Ministro EDGARD COSTA, publicado no *Arquivo Judiciário*, vol. 113, p. 261.

fora da zona fiscal (30) e de mercadorias que não correspondiam exatamente à especificação da licença prévia. (31) É ainda pelo mandado de segurança que se obteve o reembarque de *colis postaux* apreendidos pela Alfândega em flagrante violação dos termos dos arts. 16 e 17 da Convenção Internacional de Paris. Tais mandados têm sido concedidos, algumas vezes liminarmente, outras vezes após a chegada das informações da autoridade coatora mas a jurisprudência mostra-se favorável à sua concessão, salvo alguns casos excepcionais. (32)

O cabimento do mandado de segurança no caso de haver executivo fiscal tem sido discutido pela jurisprudência. Enquanto alguns acórdãos não o admitem na hipótese mencionada (33) outros reconhecem a idoneidade do remédio desde que se discuta a inconstitucionalidade do tributo ou quando tenha havido cerceamento da defesa no processo administrativo. (34)

No tocante ao impôsto de renda, recorreu-se ao mandado de segurança, na vigência das Constituições de 1934 e 1937, para isentar do seu pagamento os juizes e os funcionários estaduais. (35) A partir de 1939, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a legalidade da incidência do impôsto de renda sôbre os vencimentos dos magistrados, conforme jurisprudência já hoje mansa e pacífica (36), entendendo-se todavia que o adicional sôbre o impôsto de

(30) Recurso de Mandado de Segurança n.º 1203 julgado em sessão plenária do Tribunal Federal de Recursos, em 20-9-1951, sendo relator o Ministro ARTUR MARINHO, in *Revista Forense*, vol. 140, p. 236.

(31) Agravo de Mandado de Segurança n.º 2098 julgado em sessão plenária do Tribunal Federal de Recursos em 30-10-1953, sendo relator o Ministro CÂNDIDO LOBO, in *Arquivo Judiciário*, vol. 110, p. 335.

(32) A jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos é favorável à concessão do mandado na hipótese mencionada, considerando inaplicável ao caso a Lei Oliveira Brito já que esta se refere à entrada de bens ou mercadorias no território nacional e os mandados pleiteados são a fim de obter o reembarque dessas mercadorias para o seu pôrto de expedição.

(33) Agravo n.º 3.109 julgado pelo Tribunal Federal de Recursos em 2-8-1954 por unanimidade, sendo relator o Ministro ALFREDO BERNARDES, in *Revista Forense*, vol. 161, p. 204.

(34) Recursos de mandado de segurança n.º 503, julgado em sessão plenária do Tribunal Federal de Recursos em 1-12-1949, sendo relator o Ministro DJALMA DA CUNHA MELO, in *Arquivo Judiciário*, vol. 108, p. 339.

(35) Mandado de Segurança n.º 431, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, em 28-7-1936, sendo relator o Ministro LAUDO DE CAMARGO, in *Arquivo Judiciário*, volume 45, p. 4.

(36) Mandado de Segurança n.º 623 julgado em 27-9-1939 pelo Supremo Tribunal Federal, sendo relator o Ministro JOSÉ LINHARES, in *Arquivo Judiciário* vol. 54, p. 187.

No mesmo sentido, a decisão do Tribunal Federal de Recursos no agravo em mandado de segurança n.º 2.481, julgado pelo Tribunal Pleno, em 2-9-1953, sendo relator o Ministro HENRIQUE DÁVILA, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 38, p. 156 e do mesmo tribunal no agravo em mandado de segurança n.º 2743 julgado em 22-10-1953, sendo relator o Ministro CUNHA VASCONCELOS, in *Arquivo Judiciário*, vol. III, p. 87 e o acórdão do Supremo Tribunal no recurso de mandado de segurança, n.º 2595 julgado em 24-11-1954, sendo relator o Ministro LAFAYETTE DE ANDRADA in *Arquivo Judiciário*, vol. 114, p. 222.

renda, sendo um empréstimo compulsório, não podia ser cobrado de juízes e de Ministros do Tribunal de Contas. (37)

Na vigência da Constituição de 1946, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal qualificou, como jornalistas profissionais, os revisores garantindo-lhes as vantagens do art. 27 das disposições transitórias. (38) O Supremo Tribunal Federal interpretou, por sua vez, dispositivo constitucional afirmando que a isenção abrangia o impôsto de renda arduar como o complementar progressivo. (39)

Numerosos mandados de segurança foram concedidos contra os descontos compulsórios do impôsto em fôlha de pagamento, embora também houvesse votos vencidos nessa matéria. (40)

Ainda com referência ao impôsto de renda, um dos problemas que a jurisprudência teve dificuldades para resolver foi o do seguro dotal. Permittendo a lei a dedução do prêmio do seguro para efeito do pagamento do impôsto de renda, foram feitos inúmeros seguros com o fim exclusivo de burlar o fisco, devolvendo as companhias com o caráter de empréstimo ao segurado as quantias correspondentes ao prêmio, que fôra deduzido dos rendimentos do segurado. As delegacias do impôsto tentaram glosar os descontos dos prêmios, tratando-se de seguro dotal, provocando mandados de segurança dos interessados. Vacilante a jurisprudência de primeira instância, manifestou-se o Tribunal Federal de Recursos no sentido de admitir a dedução do prêmio em sessão plena, em 18 de janeiro de 1954, vencido o Ministro ALFREDO BERNARDES. (41)

(37) Agravo em mandado de segurança n.º 2.559 julgado em sessão plenária do Tribunal Federal de Recursos em 24-9-1953, sendo relator o Ministro DJALMA DA CUNHA MELO, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 37, p. 133.

(38) Decisão da 6.ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal de 15-1-1952, no Mandado de Segurança n.º 530, sendo relator o Desembargador HENRIQUE FIALHO, in *Revista dos Tribunais*, vol. 210, p. 423. No mesmo sentido, o acórdão do 2.º Grupo de Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, nos embargos ao Mandado de Segurança n.º 524, datado de 19-11-1952, sendo relator o Desembargador VIEIRA BRAGA, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 39, p. 181.

(39) Acórdão do Supremo Tribunal Federal, (tribunal pleno) no recurso extraordinário n.º 19.448 em Mandado de Segurança, julgado em 30-5-1952, sendo relator o Ministro NELSON HUNGRIA e tendo apresentado voto vencido o Ministro MÁRIO GUIMARÃES, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 38, p. 169, e acórdão da 1.ª turma do Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário n.º 19.657 em mandado de segurança, julgado em 3-7-1952, sendo relator o Ministro BARROS BARRETO, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 38, p. 172.

(40) Contra o desconto compulsório em folha de pagamento, v. a sentença do Juiz JOSÉ CARLOS FERREIRA DE OLIVEIRA no mandado de segurança sem número apreciado no juízo dos Feitos da Fazenda Nacional em São Paulo, em 20-11-1952, in *Revista dos Tribunais*, vol. 213, p. 517. No mesmo sentido manifestou-se o Tribunal Federal de Recursos, em sessão plenária, no agravo em mandado de segurança n.º 2438, em 24-12-1953, sendo relator o Ministro AGUIAR DIAS e tendo apresentado voto vencido o Ministro CUNHA VASCONCELOS, in *Arquivo Judiciário*, vol. 114, p. 99 e o acórdão do mesmo tribunal no agravo em mandado de segurança n.º 2458, julgado em 18-4-1954, por unanimidade, sendo relator o Ministro ELMANO CRUZ, in *Arquivo Judiciário*, vol. 113, p. 344.

(41) Agravo em Mandado de Segurança n.º 2222, sendo relator o Ministro CÂNDIDO LOBO, in *Arquivo Judiciário*, vol. 112, p. 175.

Em sessão plenária do mesmo tribunal, realizada em outubro de 1954, consolidou-se a jurisprudência na matéria com o acórdão que tem a seguinte ementa:

“Prêmios de seguro de vida dotal. Caso em que não se legitima a glosa dêsse abatimento. Se se legitima a glosa do prêmio do seguro no cômputo da renda líquida sujeita à incidência do impôsto de renda, quando provado que o segurado tomou de empréstimos à companhia seguradora, na mesma ocasião em que realizava o seguro a importância necessária ao pagamento do prêmio, já que tal circunstância caracterizava a falta de efetividade da despesa, mera operação de crédito, não invalida a efetividade da despesa, no exercício, o fato de ter sido cancelado o seguro, no ano seguinte, em virtude de recebimento do prêmio com desconto.” (42)

Vemos que os tribunais têm assim entendido ser legítima a dedução a menos que simultaneamente com o pagamento do prêmio seja feito pelo segurador ao segurado um empréstimo de valor igual ao do prêmio, o que evidenciaria o intuito exclusivo de burlar o fisco.

Em relação à transmissão da propriedade, discutiu-se o problema da incidência do impôsto de cessão sôbre promessas de venda. A matéria hoje já é pacífica, sendo concedida pela maioria dos juizes a medida liminar a fim de isentar o cessionário do pagamento do tributo.

Argumentou-se que a lei que estabelecia o impôsto de cessão era inconstitucional por importar em bitributação. Em artigo, publicado em agosto de 1955, tivemos o ensejo de tecer as seguintes considerações sôbre *A inconstitucionalidade do impôsto de cessão de promessa de venda*:

“Trata-se de saber se a cessão de promessa constitui ou não uma transferência de propriedade, dependendo de tal conceituação a faculdade pertencente à prefeitura do Distrito Federal e aos Estados de tributá-la. Havendo transferência de propriedade, a competência tributária é dos Estados e, no Distrito Federal, da Prefeitura. Em caso contrário, o impôsto que está sendo cobrado por essas entidades é inconstitucional. A tese da inconstitucionalidade veio a se firmar paulatinamente, dominando afinal a maioria das Câmaras do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, cuja jurisprudência já recebeu a homologação do Supremo Tribunal Federal. Alguns magistrados continuam, em votos vencidos, reconhecendo os direitos da Prefeitura diante dos argumentos sutis dos seus procuradores. Na realidade, a luta que se trava é entre a norma jurídica e o fato. Na vida hodierna, a cessão de promessa equivale a uma transferência de propriedade. Mas não tem os mesmos efeitos jurídicos. E a lei não as equipara. Querem os advogados da Prefeitura atender à realidade concreta, mesmo contrariando a nossa sistemática legal. É o que os juizes não podem aceitar.

(42) Agravo de petição em Mandado de Segurança n.º 3498, julgado em 4-10-1954, sendo relator o Ministro J.J. de QUEIROZ, in *Arquivo Judiciário*, vol. 116, p. 215.

Um acórdão da 4.^a Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal de 23 de janeiro de 1953, na apelação n.º 20.488, sendo relator o Desembargador MOURÃO RUSSEL estabeleceu que:

“Destarte, não pode ser equiparada a cessão de promessa de venda à transmissão de propriedade e, assim sendo, não é devido o impôsto cobrado a título de transmissão inter-vivos, pois que na promessa de compra e venda de imóveis não se opera transferência do domínio, nem constituição de direito ou vínculo real. (43)

Não se justifica de fato uma equiparação jurisprudencial da cessão de promessa à transferência de propriedade somente para efeitos fiscais.

No mesmo sentido foi a interpretação da 5.^a Câmara Cível do nosso Tribunal de Justiça que, na apelação n.º 25.415, julgada em 4 de junho de 1954, reconheceu que o impôsto de cessão sobre promessa de compra e venda é indevido à Municipalidade. O acórdão, que teve como relator o Desembargador EURICO PORTELA, conclui que:

“De fato, razão não há, desde que a cessão de direito não importa em transmissão de propriedade, para que possa o impôsto ser cobrado com fundamento na transferência de bens imóveis, pois que a cessão não opera a translação desses, senão dos direitos que a eles se referem.” (44)

É de ponderar que a Prefeitura do Distrito Federal, por seus advogados, dedicou ao assunto estudos relevantes entre os quais se destacam as obras de BARBOSA LIMA SOBRINHO, *As transformações da Compra e Venda*, (45) de LEOPOLDO BRAGA, *Da legitimidade do impôsto de cessão de promessa de compra e venda*, (46) e de CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, (47) obtendo assim a adesão de eminentes magistrados como os Desembargadores COELHO BRANCO e MÁRIO FERNANDES PINHEIRO e o Juiz JOSÉ DE AGUIAR DIAS.

Hoje, todavia, mansa e pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, a questão abandonou o campo da polêmica para que se reconheça de pronto, liminarmente, em tôdas as instâncias a inconstitucionalidade do impôsto por importar em bitributação

(43) *Revista Forense*, vol. 156, p. 201. No mesmo sentido, o agravo de petição n.º 4296 julgado pela 6.^a Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal em 7-6-1954, sendo relator o Desembargador MARTINHO GARCEZ NETO, in *Arquivo Judiciário*, vol. 112, p. 642, e o recurso de mandado de segurança n.º 2768, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 22-12-1954, sendo relator o Ministro LAFAYETTE DE ANDRADA, in *Arquivo Judiciário*, vol. 115, p. 375.

(44) ARNOLD WALD, *A inconstitucionalidade do impôsto de cessão em promessa de venda*, in *Revista do Serviço Público*, agosto, 1955, vol. 68, n.º 2, pp. 275-277.

(45) BARBOSA LIMA SOBRINHO. *As transformações da compra e venda*, Rio de Janeiro, Editor Borsoi.

(46) LEOPOLDO FRAGA, *Da legitimidade do impôsto de cessão de promessa de compra e venda*, parecer jurídico publicado pelo Departamento do Contencioso Fiscal da Secretaria Geral de Finanças da Prefeitura do Distrito Federal, Rio de Janeiro, 1955.

(47) CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, *Observações ao anteprojeto do Código Tributário Nacional*, p. 13 e seguintes.

e não haver no caso competência da Prefeitura do Distrito Federal por não se tratar de transferência de propriedade. Para mera ilustração da tese vencida, incluímos, na parte de jurisprudência, um erudito voto proferido pelo Desembargador COELHO BRANCO vencido no acórdão de 18-10-1954 da 1.^a Câmara Cível na apelação n.º 28.044. (48)

A petição inicial do mandado de segurança deve ser instruída com declaração do tabelião probatória de que não pode lavrar a escritura de cessão sem o pagamento do referido impôsto. O mandado deve ser impetrado pelo cessionário, a quem cabe o pagamento do impôsto, e não pelo cedente. Alguns juízes tem admitido que o recurso seja impetrado pelo cedente desde que dos autos conste prova de que a êste por convenção das partes cabe o pagamento do impôsto. Tal prova pode ser uma carta dirigida pelo cedente ao cessionário em que êste acrescente o seu "de acórdão" e assinatura devidamente reconhecida. É de ressaltar todavia que o Tribunal de Justiça do Distrito Federal tem reformado sentenças de primeira instância em que o mandado tinha sido concedido ao cedente que o impetrara. Há divergências na matéria.

A Quarta Câmara Cível em dois acórdãos recentes tem decidido que:

"Só o cessionário, que é a quem cabe o pagamento do impôsto de cessão tem legitimidade para pleitear a sua isenção". (49)

"Mandado de segurança para não pagar impôsto de cessão impetrado pelo cedente. Falta de qualidade do impetrante. Denega-se a segurança." (50)

Um acórdão da Quinta Câmara entendeu, ao contrário que:

"Impôsto de cessão. O cedente ou o cessionário de contrato de promessa de compra e venda de imóveis tem o direito líquido e certo de não ser obrigado ao pagamento do impôsto de cessão em face da declaração de inconstitucionalidade da norma contida no inciso XI do § único do art. 1.º do Dec. n.º 9.626, de 22 de agosto de 1946". (51)

O mandado é impetrado contra o Diretor de Rendas Diversas da Prefeitura, requerendo-se na inicial a comunicação da decisão judicial ao tabelião incumbido de lavrar a escritura, que é feita logo após a concessão da liminar.

A nosso ver, reconhecida a ilegalidade do tributo não há razão para exigir que o mandado seja impetrado pelo cessionário, podendo requerê-lo também

(48) Pela legitimidade do impôsto de cessão de promessa de venda, opinaram os Desembargadores MEM DE VASCONCELOS, GUILHERME ESTELITA, ARI FRANCO, MOURÃO, RUSSEL, HENRIQUE FIALHO e os Juízes, hoje Ministros AGUIAR DIAS, ARTUR MARINHO e RAIMUNDO FERREIRA DE MACEDO. V. BARBOSA LIMA SOBRINHO, *ob. cit.* pp. 237 a 261.

(49) V. Diário da Justiça de 27-6-57, p. 1583.

(50) Agravo de Petição n.º 6924 decidido pela 4.^a Câmara Cível em junho de 1956, sendo relator o Desembargador CARLOS DE OLIVEIRA RAMOS, in Diário da Justiça de 27 de junho de 1957, p. 1587 em 19-6-1956.

(51) Agravo de Petição n.º 7.304 julgado pela 5.^a Câmara Cível, sendo relator o Desembargador HUGO AULER, que foi acompanhado pelo Desembargador EURICO PORTELA e tendo votado vencido o Desembargador MÁRIO FERNANDES PINHEIRO, in Diário da Justiça de 30 de maio de 1957, p. 1387.

o cedente se a êle, por acôrdo das partes, incumbe o pagamento do tributo. Diante das oscilações da jurisprudência, parece, todavia, preferível que o imetrante seja sempre o cessionário.

Com referência ao impôsto de vendas e consignações, tem-se concedido o mandado de segurança quando cobrado por Estado que não é o de origem do produto cu tratando-se de comércio não sujeito ao mencionado impôsto. (52)

Considerou-se ainda cabível o mandado a fim de isentar do impôsto de importação o concessário de serviço público e reconhecer a inconstitucionalidade de certas taxas e impostos. (53)

A cobrança do impôsto de lucro imobiliário na hipótese de venda de bens adquiridos por herança tem dado margem a numerosos mandados de segurança, que a jurisprudência tem concedido atendendo menos à letra da lei do que ao seu espírito e à vontade do legislador.

Na vigência do Decreto-Lei n.º 9.330, de 10 de junho de 1946, a jurisprudência interpretando o texto legal que determinava a incidência do impôsto sôbre a diferença entre o preço de venda e o preço de compra, excluiu do âmbito de aplicação do tributo os bens adquiridos *mortis causa*. O Tribunal Federal de Recursos em acórdão líder, datado de 3 de outubro de 1952, firmou pelos votos vencedores dos Ministros CUNHA VASCONCELOS, ELMANO CRUZ e MOURÃO RUSSEL, a jurisprudência, segundo a qual:

“O impôsto criado pelo dec.-lei n.º 9.330 não incide sôbre os imóveis havidos *mortis causa*.” (54)

Apresentaram naquela ocasião votos vencidos os Ministros JOÃO JOSÉ DE QUEIRÓS e ALFREDO BERNARDES. Salientaram os votos vencedores que a avaliação nunca poderia ser considerada como preço e que as leis fiscais não admitem interpretação analógica. O Ministro ELMANO CRUZ, em seu voto, apontou a finalidade do tributo esclarecendo que visava

“limitar as especulações em tórno da propriedade imobiliária, ou pelo menos fazer com que os especuladores repartissem com o fisco parte dos polpudos lucros que vinham abiscoitando. Não teve por escopo aquêle texto de lei (Dec.-lei n.º 9.330) querer gravar tôdas

(52) Acórdão lavrado no agravo de petição em mandado de segurança n.º 2343 do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, em 20-5-1953, in *Arquivo Judiciário*, vol. 113, p. 190, e acórdão da 1.ª Câmara do Tribunal de Justiça do Distrito Federal no agravo n.º 4.384, julgado em 14-9-1953, sendo relator o Desembargador COELHO BRANCO, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 39, p. 170.

(53) Recurso de mandado de segurança n.º 323 julgado pela Côrte Suprema em 25-11-1936, sendo relator o Ministro LAUDO DE CAMARGO, in *Arquivo Judiciário*, vol. 42, p. 86.

(54) Apelação n.º 2.179, julgada pelo Tribunal Federal de Recursos em 3 de outubro de 1952, sendo relator designado o Ministro CUNHA VASCONCELOS FILHO, in *Revista Forense*, vol. 152, p. 185. V. na revista citada, em notas, o comentário do Dr. ALFREDO DE ALMEIDA PAIVA. Sôbre o assunto, tivemos o ensejo de publicar uma nota na *Revista do Serviço Público* de fevereiro de 1956, p. 220.

as situações anteriores, por ocasião da alienação posterior da propriedade imóvel, e muito menos proibir ou restringir a livre circulação das riquezas.”

O legislador, estranhando a reação jurisprudencial, quis garantir da melhor maneira os interesses do fisco. Assim é que a Lei n.º 2.354, de 29 de março de 1954, ao regulamentar o imposto de renda, referiu-se especialmente no art. 92 § 5 à matéria, estabelecendo que:

“Nos casos de venda de imóveis havidos por herança, será considerado como valor de custo o que constar do laudo de avaliação nos autos do inventário”.

Mas a jurisprudência não se deu por vencida e os tribunais continuaram a considerar injustificada e injustificável a cobrança do imposto de lucro imobiliário quando onera bens adquiridos por herança.

Em recente sentença, o Juiz em exercício na 1.ª Vara da Fazenda Pública lembrava que:

“A lei visou, como se verifica dos seus motivos o da própria letra, tributar a especulação imobiliária fonte de enormes lucros, fator de inquietação econômica, sem qualquer proveito para a coletividade, fazendo reverter em benefício desta o que só era ganância, interesse egoístico de particulares. Ora, os bens deixados por herança refogem a essa qualificação e não se enquadram, de modo nenhum, na odiosa exploração da indústria imobiliária, objeto do tributo. Não há como sujeitá-los ao imposto impugnado.” (55)

A jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos foi oscilante durante algum tempo, dependendo de maioria ocasional e variando conforme o número de ministros que estivessem convocados ou licenciados. Só recentemente é que se firmou definitivamente a orientação dominante no referido tribunal, como o asseverou o próprio procurador geral da República, não obstante a existência de importantes votos vencidos.

Tem entendido reiteradamente o Tribunal Federal de Recursos que:

“Não cabe o imposto de renda sobre lucro imobiliário se o imóvel vendido foi havido *mortis causa*.” (56)

“Não incide sobre a venda de imóvel havido *mortis causa* o imposto sobre lucro imobiliário”. (57)

(55) In *Diário da Justiça* de 17 de março de 1956, p. 2956. V. ainda ARNOLD WALD, *O Imposto de lucro imobiliário e as vendas de bens imóveis adquiridos mortis causa*, in *Revista do Serviço Público*, fevereiro de 1956, vol. 70, n.º 2, p. 220.

(56) *Archivo Judiciário*, vol. CXX, fascículo n.º I, outubro de 1956, p. 107.

(57) *Archivo*, vol. cit. na nota anterior, p. 127. No mesmo número da conceituada revista jurídica encontramos um acórdão do Tribunal Federal de Recursos em sentido contrário, cuja ementa é a seguinte: “Imposto sobre lucros imobiliários. Afere-se do Decreto-lei n.º 9330 que o legislador objetivou a existência de lucro na alienação. Não importa a forma de alienação nem o modo por que foi adquirida pelo vendedor a propriedade pro-

Segundo afirma recente sentença de primeira instância, tal entendimento já teria a chancela do Excelso Pretório de acordo com decisão relatada pelo Ministro OROZIMBO NONATO. (58)

Outras matérias que, no campo do direito fiscal, deram margem à impenetrabilidade do recurso heróico, foram as contribuições compulsórias dos proprietários de automóveis para a formação do capital da Petrobrás, medida cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo poder judiciário (59) e a cobrança pelas autoridades fiscais do imposto de consumo sobre os ágios cambiais. Nesta última hipótese a jurisprudência se firmou em primeira instância e no Tribunal Federal de Recursos no sentido de considerar ilegal a cobrança já que:

“os ágios cambiais cobrados em virtude da licitação da moeda não têm caráter de taxa nem constituem despesa necessária à entrada da mercadoria no país, e assim não há como computá-los no preço da mercadoria para efeito de cobrança do imposto de consumo ad valorem com invocação ao disposto na Tabela A, Parágrafo 1.º, letra b, do Decreto n.º 26.149, de 5-1-1949, que aprovou a Consolidação das Leis do Imposto de Consumo. (60)

Coube todavia ao Supremo Tribunal Federal reformar tal jurisprudência, reconhecendo a legalidade da tributação.

Citamos esses alguns exemplos para ilustrar a evolução do mandado de segurança no direito fiscal brasileiro, apontando que o remédio que a doutrina e a jurisprudência tentavam inicialmente excluir do âmbito do direito fiscal se tornou na realidade o grande — e talvez o único — meio expedito e eficiente de corrigir ilegalidades e arbitrariedades. Substituindo-se a uma ação

picadora do lucro na venda” (loc. cit. p. 117). No vol. 112, p. 181 do *Arquivo Judiciário*, encontramos outro acórdão do Tribunal Federal de Recursos obedecendo à diretriz agora superada e entendendo que:

“Imposto sobre lucro imobiliário. Venda de imóvel adquirido em inventário. A pretexto de inexistir *custo* nas transmissões *mortis causa* não é de acolher-se a alegação de que, na promessa de venda de imóvel adquirido a título sucessório, é inaplicável a cobrança do imposto instituído pelo Decreto-lei 9330 de 10-6-1946.” (Decisão de 26-4-56 no agravo em mandado de segurança n.º 2577, relator o Ministro J. J. De QUEIROZ, vencido o Ministro MOURÃO RUSSEL).

A situação no Tribunal Federal de Recursos é a seguinte: os Ministros CUNHA MELO; ARTUR MARINHO e JOÃO JOSÉ DE QUEIROZ entendem que o tributo alcança os bens adquiridos por herança; em sentido contrário se manifestaram os Ministros CUNHA VASCONCELOS, MOURÃO RUSSEL, ELMANO CRUZ e AGUIAR DIAS.

(58) V. a sentença do Juiz CLOVIS RODRIGUES, em exercício na 3.ª Vara da Fazenda Pública, que confirmou a medida liminar já concedida no mandado de segurança requerido por REGINA ZENHA MESQUITA, em junho de 1957.

(59) Mandado de Segurança n.º 3205 julgado em sessão plenária do Tribunal Federal de Recursos, em 1-4-1954, sendo relator o Ministro DJALMA DA CUNHA MELO, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 42, p. 116.

(60) Agravo de Petição em mandado de segurança n.º 4023, julgado em sessão plenária do Tribunal Federal de Recursos, em 31-1-1955, sendo relator designado o Ministro SAMPAIO COSTA e tendo apresentado votos vencidos os Ministros MOURÃO RUSSEL e JOÃO JOSÉ DE QUEIROZ, in *Arquivo Judiciário*, vol. 116, p. 227.

ordinária de restituição que em si mesmo importa numa injustiça, ou melhor numa reparação incompleta do dano causado, do prejuízo existente, pelo tempo que dura, numa sociedade em que o capital necessita ser empregado não só para se desenvolver como ainda para se conservar, em virtude da desvalorização crescente da moeda, nessa sociedade o mandado vem desonerando o tesouro nacional de pesadas indenizações, evitando lesão de direitos individuais, revestindo a forma e desempenhando o papel de uma medida talvez onímoda mas a única realmente eficaz dentro do nosso sistema. Suprimindo as ilegalidades nas suas raízes, ora imediatamente, com a concessão da medida liminar, ora após ouvir as partes, num processo que já não observa os prazos rigorosos do mandado — e em vez de um mês leva meses para ser julgado — e que quase se aproxima da ação ordinária, podemos dizer que o mandado transforma o panorama processual do nosso direito fiscal, pela proteção e garantia que dá ao contribuinte.