

COORDENADOR

**JOÃO AURINO  
DE MELO FILHO**

**12ª edição**  
revista, atualizada  
e ampliada

# **EXECUÇÃO FISCAL** aplicada

Análise pragmática  
do PROCESSO DE  
EXECUÇÃO FISCAL

**AUTORES**

Augusto Newton Chucri  
Eduardo Rauber Gonçalves  
João Aurino de Melo Filho  
Leonardo Munareto Bajerski  
Luiz Henrique Teixeira da Silva  
Marcelo Polo  
Marcos Paulo Sandri  
Marilei Fortuna Godoi

**2026**

 **EDITORA**  
*Jus*PODIVM  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

constitucionalidade, mas com a ressalva de que essa alteração advenha de decisão proferida em recursos extraordinários afetados com repercussão geral reconhecida, respeitando-se, também, a irretroatividade e a anterioridade.

A orientação anterior do STF era a de 2015, no sentido contrário ao deslinde dos temas:

A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (art. 495).<sup>98</sup>

Agora com o julgamento dos temas, o STF decidiu “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventa ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”.

Verifica-se, então, que a coisa julgada que desonerava um contribuinte de um tributo será automaticamente desconsiderada, para o futuro e sem necessidade de ação rescisória, após o advento de um precedente vinculativo contrário ao contribuinte mas, atente-se, deverão ser respeitados os princípios da anterioridade e irretroatividade.

## 9. AÇÃO DECLARATÓRIA INCIDENTAL

A ação declaratória incidental estava prevista no art. 5º do CPC/73, que falava: *se, no curso do processo, se tornar litigiosa relação jurídica de cuja existência ou inexistência depender o julgamento da lide, qualquer das partes poderá requerer que o juiz a declare por sentença.*

MARINS explica o cabimento da declaratória incidental:

[...] quando se objetiva que a questão prejudicial de mérito seja abrangida pela coisa julgada, pode-se propor ação declaratória incidentalmente ao processo principal

98. STF. Plenário. Recurso Extraordinário nº730.462. Julgado em 28/05/2015; publicação DJe 09/09/2015. Afetação à Repercussão Geral: Tema 733 - Eficácia temporal de sentença transitada em julgado fundada em norma supervenientemente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado. Tese: A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495).

(declaratório, constitutivo ou condenatório), ampliando-se dessa forma os limites objetivos da coisa julgada (art. 5º do CPC), A declaração incidental pode recair sobre a causa de pedir que se constitua em questão prejudicial – que tenha sido objeto de contestação – como, por exemplo, a declaração do direito à isenção enquanto causa de pedir e a condenação na devolução do tributo pago indevidamente (repetição do indébito)<sup>99</sup>.

Com a entrada em vigor do novo CPC, houve a supressão da regra supra-mencionada, não havendo mais previsão para o incidente de declaração. O art. 503, § 1º, do CPC impõem que fará coisa julgada a *resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo*, nos casos em que ali se especifica<sup>100</sup>. Desta feita, basta que o magistrado tenha decidido sobre as questões prejudiciais para que estas sejam cobertas pela coisa julgada. Assim, incabível a ação declaratória incidental.

99. Op. cit., p. 487.

100. Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida. § 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se: I – dessa resolução depender o julgamento do mérito; II – a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia; III – o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal. § 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

# MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA FISCAL

*João Aurino de Melo Filho, Marcelo Polo e Marilei Fortuna Godoi*

**Sumário:** Introdução – **1.** Aspectos gerais do mandado de segurança; **1.1.** A eficácia mandamental; **1.2.** Os “privilégios” da ação mandamental; **1.3.** Cabimento; **1.4.** O prazo de 120 dias para impetração; **1.5.** Competência – **2.** Mandado de segurança individual; **2.1.** Legitimidade ativa; **2.2.** Legitimidade passiva; **2.3.** A participação da pessoa jurídica de Direito Público; **2.4.** A liminar em mandado de segurança; **2.5.** A suspensão de segurança; **2.6.** Mandado de segurança e indébito tributário: pedido administrativo de restituição (impossibilidade) e reconhecimento do direito à compensação; **2.7.** A sentença em mandado de segurança – **3.** Mandado de segurança coletivo; **3.1.** Assento constitucional e legal; **3.2.** Legitimidade ativa; **3.3.** Direitos protegidos pelo *writ* coletivo; **3.4.** A coisa julgada no *writ* coletivo; **3.5.** A execução individual do julgado coletivo.

## INTRODUÇÃO

O mandado de segurança constitui-se em um instrumento constitucional de garantia do indivíduo na proteção dos direitos fundamentais e no controle do poder Estatal<sup>1</sup>, inerente aos direitos líquidos e certos, lesados ou ameaçados de lesão, por ato omissivo ou comissivo de autoridade, seja ela pública ou em exercício de uma atividade pública, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, e encontra-se previsto nos incisos LXIX e LXX, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988<sup>2</sup>.

Em matéria fiscal, o artigo 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, no rastro da norma constitucional, dispõe que a discussão judicial da dívida ativa da Fazenda Pública é admissível, além da execução, nas hipóteses de mandado de segurança, ação

1. ZANETI JR., Hermes. **O “novo” mandado de segurança coletivo**. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 17.

2. “LXIX – 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 autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. LXX – o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por: a) partido político com representação no Congresso Nacional; b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.”

de repetição do indébito e ação anulatória do ato declarativo da dívida. O mandado de segurança é, pois, meio cabível para discussão judicial da dívida ativa da Fazenda Pública<sup>3</sup>, aplicando-se o procedimento especial previsto pela Lei nº 12.016/09, que substituiu a Lei nº 1.533/51, que disciplinara o procedimento do mandado de segurança por quase 60 anos.

A Constituição e a Lei nº 12.016/09 enumeram os requisitos indispensáveis para impetração do mandado de segurança, que também devem estar presentes, e muitas vezes têm configuração própria, na esfera fiscal: (i) a existência de direito líquido e certo; (ii) lesado ou ameaçado de lesão por ato ilegal ou abusivo; (iii) de autoridade pública, ou agente de pessoa jurídica no exercício das atribuições públicas; (iv) não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*.

## 1. ASPECTOS GERAIS DO MANDADO DE SEGURANÇA

### 1.1. A eficácia mandamental

A despeito do que o nome da ação possa sugerir, a eficácia da sentença proferida em mandado de segurança não se resume à mandamental. Por certo, é a eficácia mais corrente, preponderante, porém não exclusiva. O *mandamus* é espécie de ação processual que tem como objetivo a tutela de direito líquido e certo contra ato ilegal ou abusivo de autoridade pública (o que será desenvolvido adiante). Assim, é uma ação processual concebida a partir da perspectiva de tutela jurisdicional, ou seja, a partir da proteção a uma espécie própria de violação ou ameaça de violação a direitos: os líquidos e certos violados ou na ameaça de o serem por ato ilegal ou abusivo de autoridade pública<sup>4</sup>. Assim, diferentemente das ações processuais tradicionais (ordinária, executiva e cautelar), que são concebidas a partir de eficácias processuais

3. “É utilizado sempre que o contribuinte se sente ameaçado por uma imposição tributária indevida. Como o lançamento é obrigatório e vinculado, ocorrendo um fato gerador que se enquadra na previsão legal ou estando o contribuinte na iminência de praticá-lo, existe a ameaça concreta de que venha a ser realizado, implicando a inscrição no Cadin e o indeferimento de certidões negativas, com os consequentes impedimentos à participação em licitações, obtenção de crédito e prática de diversos atos importantes para o exercício da atividade econômica. Viabiliza-se, com isso, a utilização do “writ” para afastar os efeitos do lançamento combatido (jamais para impedir que o lançamento seja feito). Entretanto, por ser remédio constitucional de rito especial, o mandado de segurança não se presta para discussões que exijam dilação probatória, tudo nos termos da Lei 1.533/51” (PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bermann; SLIWKA, Ingrid Shroder. **Direito processual tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 409). São exemplos de atos passíveis de ataque em sede de mandado de segurança em matéria fiscal: lançamento, autuação fiscal, decisão rejeitando impugnação administrativa, decisão negando direito a benefícios fiscais, negativa de expedição de certidão negativa débitos etc. (LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias**. Niterói: Impetus, 2012, p. 281).

4. Para definição do que seja a perspectiva de tutela jurisdicional (plano do direito material) e das espécies de ações disponíveis a tanto (técnicas processuais), reportamo-nos a MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Curso de processo civil, volume 2: processo de conhecimento**. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 427-429.

que atendem a indeterminadas espécies de direitos, o mandado de segurança foi concebido para a tutela de uma espécie própria de direito.

Para a proteção dessa espécie própria de direito, a sentença do *mandamus* comporta eficácia declaratória (puramente), constitutiva ou mandamental, sendo certo que, como em todas as demais espécies processuais, a eficácia declaratória sempre está presente e se agrega às demais como antecedente necessário à aplicação do direito. A eficácia mandamental se caracteriza como ordem destinada a constranger a autoridade impetrada ao específico cumprimento dos seus termos. A proteção do direito do impetrante é específica e se dá por ato da autoridade impetrada<sup>5</sup>.

Assim, quando o mandado de segurança é dirigido contra a ameaça de ação fiscal no sentido de lançar e levar à cobrança o crédito tributário (mandado de segurança dito *preventivo*), tem-se eficácia mandamental da sentença que concede a segurança, na medida em que ordena à autoridade fiscal que não promova o lançamento e os atos tendentes à cobrança do crédito (tutela inibitória do direito do impetrante). Quando o objeto do *mandamus* for o ato declarativo de dívida, ou seja, o crédito tributário já constituído pelo lançamento (mandado de segurança dito *repressivo*), a sentença que determinar o cancelamento do débito acabará tendo, também, eficácia constitutiva negativa (desconstitutiva). Por fim, a sentença que reconheça o direito à compensação dos créditos tributários pagos a maior pelo contribuinte ostenta eficácia declaratória.

Cediço que uma mesma sentença poderá conter mais de uma eficácia, tantas quantas forem necessárias para a tutela do direito vindicado na ação. O que não se admite, na ação mandamental, é a sentença com eficácia condenatória, à exceção da hipótese prevista no § 4º do art. 14 da Lei nº 12.016/09, de pagamento das vantagens pecuniárias reconhecida a servidor público que se vencerem a contar do ajuizamento da ação<sup>6</sup>.

## 1.2. Os “privilégios” da ação mandamental

Por se tratar de ação com sede constitucional, destinada a tutelar direitos violados ou ameaçados de violação por autoridade pública, o mandado de segurança é meio processual que goza de privilégios de tramitação definidos na sua lei de regência. São eles:

5. Definição de MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. op. cit., p. 425-426.

6. “Art. 14. Da sentença, denegando ou concedendo o mandado, cabe apelação. § 4º O pagamento de vencimentos e vantagens pecuniárias assegurados em sentença concessiva de mandado de segurança a servidor público da administração direta ou autárquica federal, estadual e municipal somente será efetuado relativamente às prestações que se vencerem a contar da data do ajuizamento da inicial.”

- (i) prioridade na tramitação: os processos de mandado de segurança, e recursos interpostos, gozam de prioridade na tramitação sobre os demais, à exceção do *habeas corpus*, como dispõe o art. 20 da Lei nº 12.016/09<sup>(7)</sup>.
- (ii) celeridade na tramitação: há diversos dispositivos legais que exigem do Poder Judiciário (aqui incluídas as atividades dos juízes e serventuários da justiça), das partes e mesmo do Ministério Público a máxima celeridade na condução dos processos de mandado de segurança. O Ministério público deve se manifestar, como curador da lide, no prazo de 10 dias. Ainda, exige a lei que a sentença seja “necessariamente proferida em 30 (trinta) dias” da conclusão dos autos ao juiz<sup>8</sup>. E determina que o prazo para conclusão dos autos não pode exceder a 5 dias (art. 20, § 2º). Uma vez concedida medida liminar, o impetrante não pode dela se beneficiar por meio do retardamento abusivo do processo, devendo promover os atos e diligências que lhe competirem no exíguo prazo de 3 dias, sob pena de ser decretada a preempção ou caducidade da liminar deferida<sup>9</sup>. Na instância recursal, o *mandamus* deve ser incluído na primeira sessão de julgamento que se seguir à data de conclusão ao Relator. Ainda, se não publicado acórdão que julgar a ação (nos casos de competência originária do Tribunal) ou o recurso contra a sentença de primeiro grau no prazo de 30 dias, as partes deverão ser intimadas diretamente do teor das notas taquigráficas do julgamento, independente de revisão<sup>10</sup>.
- (iii) eficácia imediata da sentença: a sentença proferida na ação mandamental goza de eficácia imediata, já que o recurso dela interposto não possui efeito suspensivo<sup>11</sup>.
- (iv) ausência de condenação das partes em honorários de sucumbência: o entendimento cristalizado na jurisprudência pela Súmula nº 105 do STJ<sup>12</sup>

- 
- 7. “Art. 20. Os processos de mandado de segurança e os respectivos recursos terão prioridade sobre todos os atos judiciais, salvo habeas corpus. § 1º Na instância superior, deverão ser levados a julgamento na primeira sessão que se seguir à data em que forem conclusos ao relator. § 2º O prazo para a conclusão dos autos não poderá exceder de 5 (cinco) dias.”
  - 8. “Art. 12. Findo o prazo a que se refere o inciso I do caput do art. 7º desta Lei, o juiz ouvirá o representante do Ministério Público, que opinará, dentro do prazo improrrogável de 10 (dez) dias. Parágrafo único. Com ou sem o parecer do Ministério Público, os autos serão conclusos ao juiz, para a decisão, a qual deverá ser necessariamente proferida em 30 (trinta) dias.”
  - 9. “Art. 8º Será decretada a preempção ou caducidade da medida liminar ex officio ou a requerimento do Ministério Público quando, concedida a medida, o impetrante criar obstáculo ao normal andamento do processo ou deixar de promover, por mais de 3 (três) dias úteis, os atos e as diligências que lhe cumprirem.”
  - 10. “Art. 17. Nas decisões proferidas em mandado de segurança e nos respectivos recursos, quando não publicado, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data do julgamento, o acórdão será substituído pelas respectivas notas taquigráficas, independentemente de revisão.”
  - 11. Interpretação uníssona do art. 14, § 3º da Lei nº 12.016/09: “§ 3º A sentença que conceder o mandado de segurança pode ser executada provisoriamente, salvo nos casos em que for vedada a concessão da medida liminar.”
  - 12. “Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios.”

foi legalmente positivado no art. 25 da Lei nº 12.016/09<sup>(13)</sup>. Registre-se, na matéria, que, ao analisar o Tema 1232, o STJ estendeu a isenção de honorários, inclusive, ao cumprimento de sentença em mandado de segurança individual, fixando a seguinte tese: "Nos termos do art. 25 da Lei n. 12.016/2009, não se revela cabível a fixação de honorários de sucumbência em cumprimento de sentença proferida em mandado de segurança individual, ainda que dela resultem efeitos patrimoniais a serem saldados dentro dos mesmos autos".<sup>14</sup>

Diante de tais privilégios processuais, conferidos na ordem direta da importância constitucional dada à ação, deve-se dar *interpretação restritiva* ao cabimento do *mandamus*. Não é, contudo, o que se observa na prática, no âmbito fiscal, em que o mandado de segurança é quase meio ordinário de discussão da exigibilidade tributária, especialmente pela ausência de condenação da parte em honorários de sucumbência.

### 1.3. Cabimento

O mandado de segurança é ação que tem por objeto a proteção de direito especialmente qualificado e diante de agente específico: direito qualificado como líquido e certo violado ou sujeito à violação ("justo receio") por ato de autoridade pública não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*.

O direito líquido e certo se caracteriza como aquele passível de ser comprovado de plano, por prova pré-constituída inquestionável, uma vez que o procedimento do *writ* não admite a realização de provas que não aquelas que acompanham a peça inicial do *mandamus*<sup>15</sup>. Em se tratando de mandado de segurança em matéria fiscal, a prova pré-constituída que acompanha a inicial deve ser total. A documentação deve abranger por inteiro o período em relação ao qual se busca o direito pretendido<sup>16</sup>.

Ou seja, dependerá de uma avaliação judicial a *suficiência da prova apresentada pelo impetrante* com a inicial para fins de comprovação da matéria fática da ação mandamental. Importa observar, no ponto, que a defesa possui um papel fundamental a exercer: compete-lhe apontar as deficiências na prova apresentada pelo impetrante,

13. "Art. 25. Não cabem, no processo de mandado de segurança, a interposição de embargos infringentes e a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios, sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé."

14. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção. Recurso Especial nº 2.053.306/MG (Tema 1232). Relator: Ministro Sérgio Kukina. Decisão unânime. Brasília, 5 de fevereiro de 2024, publicação em 04/12/2024.

15. MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 139.

16. Em sentido contrário, há doutrina entendendo que, diferentemente do pedido de restituição de indébito, neste caso, basta a juntada, além do contrato social ou estatuto, algumas notas fiscais correspondentes aos fatos geradores continuativos, emitidos dentro do prazo de 120 dias da impetração, o que já seria suficiente para demonstração da incontrovérsia do fato que supostamente dará margem ao direito líquido e certo (CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 187).

especialmente pela sua não completude, e o interesse na produção de outras provas para se contrapor ao quanto apresentado pelo impetrante, demonstrando, assim, a necessidade de inaugurar fase instrutória no processo. Com isso, a parte demonstra em juízo a inadequação da via eleita pelo autor, já que teria interesse em produzir prova contrária aos fatos alegados na inicial. O juiz, então, terá mais elementos para, em sentença, extinguir o *mandamus* por inadequação da via eleita diante da ausência de prova pré-constituída suficiente para qualificar o direito do autor como líquido e certo.

No âmbito tributário, é possível distinguir os termos ilegalidade e abuso de poder:

“Ilegalidade. A ilegalidade, para justificar a impetração do MS, decorre de um ato, praticado ou na iminência de ser praticado, pela autoridade administrativa fiscal, que importa em ilegalidade (ato infralegal em cotejo com a lei, ou lei que ofende norma geral do CTN) ou inconstitucionalidade (exame da lei em face de princípio da Constituição). É exemplo típico, lei que institui ou aumenta um determinado tributo, em que, ocorrido o fato gerador, a autoridade fiscal tem o poder (de Estado) e o dever (funcional) de atuar, caso não cumprida a obrigação tributária – mas cuja exigibilidade, total ou parcial, é contestada pelo Contribuinte.

Abuso de poder. Se é “abuso” de “poder”, significa que o poder legalmente detido pela autoridade fiscal é exercido com abuso, ou seja, além do que a lei permite. Exemplo: fazer exigências, além das previstas em lei, de tal porte que impossibilita o contribuinte e obter uma certidão negativa de tributos, uma liberação de mercadorias, um incentivo fiscal. Ou o poder discricionário exercido desproporcionalmente e irrazoavelmente em relação aos fins a que a norma se destina.”<sup>17</sup>

Nada obstante eventual ilegalidade ou abuso de poder, o artigo 5º da Lei nº 12.016/09, expressando conclusões jurisprudenciais já consolidadas, impossibilitou a concessão de mandado de segurança quando se tratar:

- I – de ato do qual caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independentemente de caução<sup>18</sup>;
- II – de decisão judicial da qual caiba recurso com efeito suspensivo;
- III – de decisão judicial transitada em julgado.

Veja-se que a previsão do inciso I, conquanto possa parecer abrangente a ponto de repelir a ação mandamental enquanto pendente processo administrativo fiscal,

17. CASSONE, Vittorio e CASSONE, op. cit., p. 182.

18. Ressalve-se, contudo, a situação tratada pela Súmula nº 429 do STF: “A existência de recurso administrativo com efeito suspensivo não impede o uso do mandado de segurança contra omissão da autoridade”. Em matéria fiscal, contudo, a restrição não opera efeitos, pois o artigo 38, parágrafo único, da LEF dispõe que a opção, pelo contribuinte, da via judicial importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

é de pouco resultado prático<sup>19</sup>. Com efeito, entende-se cabível o *mandamus* contra o ato de lançamento e contra o ato de julgamento da impugnação administrativa e do recurso administrativo pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, poderá impetrar o *writ* contra quaisquer desses atos praticados no curso do processo administrativo fiscal, desde que renuncie ao direito de apresentar impugnação ou recurso ou simplesmente deixe fluir *in albis* o prazo a tanto, quando restará definitiva a decisão na via administrativa.

Agora, mesmo quando tenha apresentado impugnação ou recurso administrativo, poderá impetrar o *writ* em razão do que dispõe o art. 38, parágrafo único, LEF<sup>20</sup>. Trata-se de *regra de ouro* inserida na LEF justamente para se impedir a discussão concomitante da exigibilidade do mesmo crédito tributário na via administrativa e na via judicial. O dispositivo releva o impasse de forma simples e eficiente: a propositura de ação judicial para discutir o crédito tributário importa renúncia ao direito de recorrer, acaso ainda não interposto recurso administrativo, ou a desistência do recurso já interposto. Ou seja, apresentado *mandamus* contra ato de lançamento ou decisões que se lhe seguirem na via administrativa, a discussão é deslocada para o âmbito judicial, pelo julgamento do *mandamus*. A menos que o *mandamus* tenha por objeto contestar vício formal na condução ou julgamento do processo administrativo (como supressão de fase instrutória, de instância, ausência de intimação válida, falta de fundamentação, entre outros), caso em que a concessão da segurança – que não debate o mérito da constituição do crédito tributário – importa a retomada do processo administrativo ou a prolação de nova decisão administrativa, suprindo-se o vício formal reconhecido judicialmente.

Conforme entendimentos sumulados, também não cabe mandado de segurança contra: ato judicial com trânsito em julgado (não sendo o *mandamus* sucedâneo de ação rescisória rescisória – Súmula nº 268 do STF)<sup>21</sup> e ato judicial passível de recurso ou correição (Súmula nº 267 do STF)<sup>22</sup>.

Em matéria fiscal, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu não caber mandado de segurança contra ato judicial que determine o redirecionamento da execução fiscal, incluindo novo sujeito passivo na relação processual, o que pode ser discutido pela impugnação prevista em lei própria ou por exceção de pré-executividade – neste último caso, desde que dispensável a dilação probatória. Para o STJ, portanto,

19. Nesse sentido: LOPES. Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias**. Niterói: Impetus, 2012, p. 282.

20. “Art. 38 – A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. Parágrafo Único – A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.”

21. “Não cabe mandado de segurança contra decisão judicial com trânsito em julgado”.

22. “Não cabe mandado de segurança contra ato judicial passível de recurso ou correição”.

mandado de segurança contra ato judicial somente se mostra admissível em hipóteses excepcionálíssimas, em que a decisão seja teratológica<sup>23</sup>.

O mandado de segurança visa à prevenção ou correção de ato comissivo ou omissivo, podendo ser impetrado tanto de forma *preventiva*, quando houver justo receio de vir a sofrer ato ilegal ou abusivo, quanto *repressiva*, quando a violação já tenha sido sofrida pelo particular.

Mesmo na forma preventiva, necessária a presença de um ato concreto da autoridade administrativa fiscal, ainda que potencial, não cabendo mandado de segurança para discutir lei em tese, conforme Súmula nº 266 do STF. Nada obstante, a doutrina tem ampliado o conceito de ato potencial, aceitando a impetração de mandado de segurança mesmo quando não exista manifestação expressa da autoridade fiscal em relação ao amoldamento de um caso concreto a uma lei determinada, pois, editada a lei, tem a autoridade o dever de lançar dentro do prazo decadencial, sob pena de responsabilidade funcional (artigo 142 do CTN)<sup>24</sup>, sendo vinculante que assim o faça, situação que fundamenta o justo receio do contribuinte em ser autuado, justificando a impetração de mandado de segurança<sup>25</sup>.

23. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1ª Turma. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 38721/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Decisão unânime. Brasília, 11 de dezembro de 2012, publicação em 18.12.2012.

Na mesma linha, o STJ entende incabível mandado de segurança contra sentença de extinção da execução fiscal: STJ. 1ª Turma. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 35615/SP. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Decisão unânime. Brasília, 18 de dezembro de 2012, publicação em 15.02.2013.

Nada obstante a impossibilidade, como regra, de mandando de segurança contra sentença de extinção da execução fiscal, a jurisprudência discutia a possibilidade de mandado de segurança contra decisão judicial que extinguisse execução fiscal nos casos previstos no artigo 34 da LEF:

“Art. 34 - Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.”

Como os embargos infringentes são julgados pelo mesmo juiz prolator da decisão recorrida, na prática, salvo quando cabível recurso extraordinário, não haverá meio processual para rediscussão da decisão do magistrado planicial. Diante do sistema recursal limitado previsto pela LEF, nos casos de execuções de valor igual ou inferior a 50 ORTN, havia decisões entendendo cabível a impetração, excepcional, de mandado de segurança (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 2ª Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 53.353/SP. Relator: Ministro Herman Benjamim. Decisão unânime. Brasília, 6 de abril de 2017, publicação em 27.4.2017). Ao analisar a questão em definitivo, em sede de Incidente de Assunção de Competência, o STJ, no entanto, entendeu incabível o mandado de segurança: “Não é cabível mandado de segurança contra decisão proferida em execução fiscal no contexto do art. 34 da Lei 6.830/80” (STJ. 1ª Seção. Incidente de Assunção de Competência no Recurso em Mandado de Segurança n.º 54.712/SP. Relator Ministro Sergio Kukina. Decisão por maioria. Brasília, 10 de abril de 2019, publicação em 20.5.2019).

24. “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. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

25. CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. op. cit, p. 190. Na mesma linha: “O justo receio de lesão pode se caracterizar, e.g., pela inconstitucionalidade da lei que o agente fiscal está obrigado a cumprir, da ilegalidade de decreto e de outros atos normativos infralegais que igualmente o vinculam,

Consumado o ato que o mandado de segurança preventivo buscava evitar, será aproveitado o *writ*, a partir de então, como repressivo.<sup>26</sup>

Estando a execução fiscal ajuizada, há corrente doutrinária que entende incabível o mandado de segurança, pois, ajuizada a execução fiscal, a pretensão do impetrante não se voltaria contra um ato de autoridade, mas contra título executivo com presunção de liquidez e certeza, certidão de dívida ativa, que deve ser desconstituído, se for o caso, por meio judicial adequado: os embargos à execução, não sendo o mandado de segurança seu substitutivo<sup>27</sup>.

Na verdade, em princípio, é possível a impetração de mandado de segurança contra o ato de inscrição em dívida ativa, ato administrativo, ainda que, reflexamente, a ordem se volte contra o título executivo, pois o próprio artigo 38 da LEF ressalva a impetração do *writ* para tal discussão judicial<sup>28</sup>.

Entendemos que o mandado de segurança pode ser impetrado contra o ato administrativo de lançamento; há, contudo, nestes casos, um limite para sua impetração: o ajuizamento da execução fiscal. Depois de ajuizada a execução, não se pode admitir a impetração de mandado de segurança, que não é nem pode ser substitutivo dos embargos, sob pena de subversão dos postulados básicos que informam o processo de execução<sup>29</sup>.

Em todo caso, necessário reconhecer que o prazo de 120 dias já é relevante limitador da impetração do mandado de segurança durante o trâmite da execução fiscal, posto que eventuais atos administrativos reputados abusivos ou ilegais, autorizadores do mandado de segurança, só poderiam ter sido praticados antes do ajuizamento da execução fiscal, sendo a inscrição em dívida ativa o último ato, em tese, passível de ser objeto da impetração. No decorrer da execução fiscal, contra atos do processo executivo, não caberia mandado de segurança, regra geral, pela existência de instrumentos processuais adequados e específicos para impugnar eventuais atos ilegais ou abusivos.

Cabe mencionar, por fim, que não cabe mandado de segurança individual à proteção do interesse da coletividade ou à defesa da ordem jurídica abstratamente considerada, conforme entendimento da Suprema Corte, não podendo o impetrante

---

de praxe reiterada do Fisco que ofenda os direitos do contribuinte ou, ainda, de resposta a consulta em sentido que o contribuinte entende ilegal" (PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bermann; SLIWKA, Ingrid Shroder. **Direito processual tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 410).

26. LOPES. Mauro Luís Rocha. op. cit., p. 284.

27. "De referir, ainda, que já estando ajuizada a execução fiscal, a jurisprudência tem repellido, reiterada e uniformemente, a utilização da via especial do mandado de segurança para embater a eficácia do título exequendo. É que, em casos tais, a pretensão do impetrante não se volta mais contra simples ato de autoridade, senão que contra título executivo extrajudicial, dotado de presunção de certeza e liquidez, qual seja a certidão de dívida ativa, ao que, todavia, a lei indica a via dos embargos à execução, dos quais o mandado de segurança não é substitutivo, pena de total subversão dos postulados básicos que informam o processo de execução" (SOUZA, Maria Helena Rau; FREITAS, Vladimir Passos de [coordenador]. **Execução fiscal: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 523).

28. LOPES. Mauro Luís Rocha. op. cit., p. 281

29. Neste ponto, concordamos com a conclusão de Maria Helena Rau Souza, transcrita em nota anterior.

utilizar o *writ* em nome próprio para defesa de direito de outrem fundamentado no interesse social<sup>30</sup>.

#### 1.4. O prazo de 120 dias para impetração

O prazo para impetração do *mandamus* é de 120 dias<sup>31</sup>, contados da ciência do ato impugnado<sup>32</sup>. Na verdade, até a inscrição do crédito em dívida ativa pode ser impetrado o mandado de segurança preventivo; enquanto o mandado de segurança repressivo, quando cabível, deve ser impetrado no prazo decadencial de 120 dias a partir da ciência inequívoca do ato questionado<sup>33</sup>. O STF tem posição sumulada no sentido da constitucionalidade de lei que fixa prazo de decadência para a impetração de mandado de segurança (Súmula nº 632)<sup>34</sup>.

Necessário diferenciar, na espécie, a contagem no caso de fatos geradores isolados<sup>35</sup>, quando o prazo começa a correr a partir do ato específico; e no caso de fatos geradores continuativos, que se sucedem no tempo, como é o caso da maior parte dos tributos. Neste último caso, enquanto não houver um ato concreto da autoridade fiscal, como, por exemplo, a notificação de lançamento, não se inicia a contagem do prazo de 120 dias<sup>36</sup> – e eventual mandado de segurança considera-se impetrado de forma preventiva. Neste sentido, o STJ ao julgar o Tema 1273, firmou a seguinte tese: “O prazo decadencial do art. 23 da Lei 12.016/2009 não se aplica ao mandado de segurança cuja causa de pedir seja a impugnação de lei ou ato normativo que interfira em

- 
30. “1. O *mandamus individual* não se destina à proteção de interesses da coletividade ou ao resguardo da ordem jurídica abstratamente considerada. 2. A análise judicial do respeito ao devido processo no âmbito de determinada Casa do Parlamento, em sede de *mandado de segurança*, não se opera quando ausente a condição de parlamentar do impetrante. 3. Não detém legitimidade ativa o cidadão para questionar a condução dos trabalhos legislativos, especificamente a dinâmica adotada durante a fase final do processo de impeachment de Presidente da República. Embargos declaratórios conhecidos como agravo interno, ao qual se nega provimento” (STF. Pleno. Embargos de declaração em Mandado de Segurança n. 34577/RS. Relator: Ministra Rosa Weber. Decisão unânime. Brasília, 25 de setembro de 2023, publicação em 02.10.2023).
  31. “Art. 23. O direito de requerer mandado de segurança extingue-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.”
  32. No âmbito do procedimento administrativo fiscal, não se tratando de recurso administrativo com efeito suspensivo, aplica-se a Súmula nº 430 do Supremo Tribunal Federal: “Pedido de reconsideração na via administrativa não interrompe o prazo para o mandado de segurança”.
  33. ASSIS, Araken de. **Manual da execução**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 1.069.
  34. Súmula STF nº 632: “É constitucional lei que fixa o prazo de decadência para a impetração de mandado de segurança.”
  35. “São exemplos do primeiro: a realização de uma escritura de compra e venda; um inventário, em que se exige o ITBI; um serviço específico, em que se exige o ISS; uma importação, em que se exige o tributo aduaneiro; um transporte, em que são apreendidas mercadorias, o próprio lançamento tributário (notificação ou auto de infração), que denota a ocorrência de fatos (s) gerador (es)” (CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 199).
  36. CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. op. cit., p. 199-200

*obrigações tributárias sucessivas, dado o caráter preventivo da impetração decorrente da ameaça atual, objetiva e permanente de aplicação da norma impugnada*”.<sup>37</sup>

Contra atos omissivos, quando a lei fixar um prazo específico para a prática do ato, o prazo de 120 dias também deverá ser observado, tendo início a partir do momento em que esgotado o prazo legal dentro do qual o ato deveria ter sido realizado<sup>38</sup>.

## 1.5. Competência

É competente para o processamento do *mandamus* o juízo que exerça jurisdição sobre a autoridade coatora. Assim, será definido o juízo em razão da pessoa jurídica de direito público a que vinculada a autoridade coatora (critério pessoal), da categoria funcional da autoridade coatora (critério funcional) e da sua lotação (critério territorial). Em razão da pessoa, vai-se definir, primeiramente, a competência da justiça federal ou da justiça comum (isso em ações fiscais unicamente). Após, verifica-se, pelo critério funcional, se, em razão da função exercida pela autoridade impetrada, está sujeita a foro privilegiado, casos em que o mandado de segurança é impetrado diretamente nos Tribunais<sup>39</sup>. Não havendo foro privilegiado, define-se a competência em razão da jurisdição exercida sobre o local da sede funcional ou lotação da autoridade.

Note-se, nesse aspecto, que pode haver diferença entre a competência territorial do juízo e a competência territorial da autoridade coatora. Com efeito, são duas divisões de competência autônomas: cada qual, uma no âmbito jurisdicional, outra no âmbito administrativo, vai exercer poder (jurisdicional ou administrativo) sobre um dado território na forma da lei. Importa, pois, saber, qual o juízo que jurisdiciona a autoridade coatora. A sentença então proferida vinculará a autoridade coatora, podendo, assim, produzir efeitos sobre contribuinte residente em local jurisdicionado

37. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção. Recurso Especial nº 2.103.305/MG (Tema 1273). Relator: Ministro Paulo Sérgio Domingues. Decisão unânime. Brasília, 10 de setembro de 2025, publicação em 03/10/2025.
38. “Num exemplo típico de processo tributário, quando o contribuinte quiser se insurgir judicialmente contra eventual omissão da Administração Pública na apreciação de seu requerimento de expedição de certidão negativa de débito (CND), deverá impetrar o mandado de segurança nos cento e vinte dias que se seguirem ao término do prazo que o agente fiscal tinha para expedir ou recusar justificadamente o fornecimento do documento – que é de dez dias, de acordo com a previsão do parágrafo único do art. 205 do CTN” LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias**. Niterói: Impetus, 2012, p. 290).
39. “1. Na hipótese, cuida-se de conflito negativo de competência instaurado entre o Juízo de Direito da 3ª Vara da Fazenda de Belém – PA e o Tribunal Regional Federal da 1ª Região nos autos de mandado de segurança, com pedido de liminar, ajuizado contra o Presidente do Banco do Amazonas S/A (Sociedade de economia mista). 2. A fixação da competência para julgar mandado de segurança deve levar em consideração a natureza ou condição da pessoa que pratica o ato, e não a natureza do ato em si. 3. Em sede de ação mandamental, a competência é estabelecida em função da natureza da autoridade impetrada (*ratione auctoritatis*), considerando, para esse efeito, aquela indicada na petição inicial.” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1ª Seção. Agravo Regimental no Conflito de Competência nº 118872/PA. Relator: Ministro Humberto Martins. Decisão unânime. Brasília, 23 de novembro de 2011, publicação em 29/11/2011).

por outra subseção judiciária (justiça federal) ou comarca (justiça comum). O que define é, como dito, saber qual o juízo da autoridade coatora, que pode estender sua competência administrativa sobre Municípios jurisdicionados por outra subseção judiciária ou comarca.

## 2. MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL

### 2.1. Legitimidade ativa

A legitimidade ativa para impetrar mandado de segurança pertence ao sujeito passivo da relação jurídica fiscal, seja contribuinte ou responsável, que é o titular do direito líquido e certo. Por certo, a legitimidade de cada qual, contribuinte ou responsável, poderá ser diferente, restringindo-se a uma ou outra espécie de pedido, a depender da análise da relação de direito material existente entre sujeito passivo e sujeito ativo da obrigação tributária. Assim, o responsável tributário que atua como mero retentor do valor devido pelo contribuinte direto, fazendo o recolhimento ao Fisco, não tem legitimidade para pedido de reconhecimento de direito à compensação do indébito apurado.

Admite a lei, expressamente, no seu art. 24, a formação de litisconsórcio ativo e passivo, ao dispor aplicáveis ao mandado de segurança os artigos 46 a 49 do CPC/1973 (equivalentes aos artigos 113 a 118 do CPC/2015). É mais comum o litisconsórcio ativo na impetração de mandado de segurança preventivo. Assim, estando duas pessoas na mesma situação de sujeição jurídica à norma impositiva tributária que pretendam discutir na ação mandamental (os efeitos concretos dela), cabível a formação de litisconsórcio facultativo. A mesma situação ocorre em relação aos sujeitos solidariamente obrigados diante da participação comum no fato gerador (art. 124, I, CTN). Ainda, quando a lei eleger mais de um sujeito passivo da obrigação tributária, o que se dá com o IPTU tal como delineado no art. 32, CTN.

De referir que a lei limita o ingresso do litisconsorte ativo até o momento do despacho que receber a petição inicial<sup>40</sup>. Trata-se de regra que tem por finalidade preservar o princípio do juiz natural, evitando-se que se somem mais impetrantes no polo ativo do *mandamus* para tirar proveito de conhecido entendimento de determinado juízo sobre a questão debatida nos autos. Com efeito, entende-se, no regime do CPC, que é admissível o litisconsórcio facultativo ulterior, por meio de emenda à inicial, até a citação do réu (art. 329, inciso I, CPC). A verdade é que já se pode saber o entendimento do juízo, e especificamente do juiz da causa, no momento da distribuição. De fato, o ingresso posterior de litisconsorte de modo facultativo é uma aberta violação ao juiz natural, devendo, mesmo, ser vedado, tanto no regime da ação mandamental, quanto no regime comum do CPC. Deve-se admitir apenas a formação litisconsorcial facultativa originária, inicial (polo ativo).

40. “Art. 10. [...] § 2º O ingresso de litisconsorte ativo não será admitido após o despacho da petição inicial.”

## 2.2. Legitimidade passiva

O impetrante deve indicar, na inicial, a autoridade coatora e a pessoa jurídica que ela integra, a qual está vinculada ou exerce atribuições. Diz, ainda, o dispositivo legal que se considera autoridade coatora “aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática”<sup>41</sup>.

É preciso, pois, identificar, dentro da estrutura administrativa, a autoridade que possua competência para a prática do ato impugnado ou para a sua ordenação<sup>42</sup>. Daí se dizer que o mero executor do ato não pode figurar como parte impetrada no *mandamus*, senão quem tenha competência para ordenar-lhe a prática. Assim, mesmo quando se discuta a falta de competência do servidor que tenha praticado o ato, deve-se apontar como coatora a autoridade que detenha a competência vulnerada, até porque será a responsável pelo desfazimento do ato na hipótese de concessão da segurança. Ainda nessa hipótese, é de se admitir a impetração contra ambos em litisconsórcio passivo facultativo: o servidor executor da medida e a autoridade a tanto competente<sup>43</sup>.

No processo tributário federal, a divisão clássica de competências a definir a autoridade coatora, quanto ao ato de imposição do crédito tributário regularmente constituído, envolverá, regra geral, a autoridade da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Até o encaminhamento do crédito tributário para inscrição em dívida ativa, responde a autoridade da SRFB; uma vez encaminhado, a “administração” do crédito passa à alçada da Procuradoria Fazendária, que tem a competência de proceder ao controle da legalidade do crédito para fins de inscrição em dívida ativa<sup>44</sup>. A autoridade coatora específica, no âmbito da SRFB e da PGFN, dependerá de quem tenha praticado o ato, ou seja, responsável pela

41. “Art. 6º A petição inicial, que deverá preencher os requisitos estabelecidos pela lei processual, será apresentada em 2 (duas) vias com os documentos que instruírem a primeira reproduzidos na segunda e indicará, além da autoridade coatora, a pessoa jurídica que esta integra, à qual se acha vinculada ou da qual exerce atribuições. § 1º No caso em que o documento necessário à prova do alegado se ache em repartição ou estabelecimento público ou em poder de autoridade que se recuse a fornecê-lo por certidão ou de terceiro, o juiz ordenará, preliminarmente, por ofício, a exibição desse documento em original ou em cópia autêntica e marcará, para o cumprimento da ordem, o prazo de 10 (dez) dias. O escrivão extrairá cópias do documento para juntá-las à segunda via da petição. § 2º Se a autoridade que tiver procedido dessa maneira for a própria coatora, a ordem far-se-á no próprio instrumento da notificação. § 3º Considera-se autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática.”

42. CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 461-462.

43. Maria Sylvania Zanella Di Pietro entende que deva ser impetrado o writ exclusivamente contra o servidor que praticou o ato, ainda que sem competência, pela literalidade do dispositivo constitucional (“o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder”) (**Direito administrativo**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2007).

44. No âmbito federal, assim dispõe o Regimento Interno do Ministério da Economia (Decreto nº 9.754, de 8 de abril de 2019): “Art. 24. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, técnica e juridicamente subordinada ao Advogado-Geral da União e administrativamente ao Ministro de Estado da Economia, compete: [...] II - apurar a liquidez e a certeza dos créditos tributários ou de qualquer outra natureza e inscrevê-los na dívida ativa da União, para fins de cobrança, amigável ou judicial;”

omissão, o que demandará análise dos atos de organização interna de cada órgão: Portaria MF nº 82/2026 (Regimento Interno da PGFN); e Portaria ME nº 284/2020 (Regimento Interno da SRFB).

Em decisões tomadas por órgão colegiado, impetra-se o *mandamus* contra o Presidente do órgão<sup>45</sup>. Aqui uma questão interessante: saber qual a autoridade coatora quando julgada a impugnação administrativa pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento ou o recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Há quem entenda que, uma vez julgado o ato de lançamento, a autoridade responsável passa a ser o órgão julgador, numa espécie de avocação de competência<sup>46</sup>. Parece-nos que o mais correto é apontar como coatora a autoridade com competência para realizar o ato de lançamento e, assim, desfazê-lo por ordem judicial. O ato de lançamento vai ser integrado pelas decisões que lhe seguirem no curso do processo administrativo fiscal: é um só ato, cujo conteúdo final será dado após eventuais julgamentos havidos por força de interposição de recursos na via administrativa. A competência da Delegacia de Julgamento e do Conselho Administrativo é unicamente a de julgar impugnações e recursos administrativos contra o ato de lançamento<sup>47</sup>. Assim, quanto ao mérito do ato de lançamento, a autoridade competente permanece o Delegado da Receita<sup>48</sup>. O órgão julgador, a sua vez, será autoridade coatora quando o *mandamus* discutir vícios formais no julgamento (como ausência de intimação, supressão de instância, falta de fundamentação do julgado, entre outros). De todo o modo, é de se reconhecer que se trata de erro menor na indicação da autoridade coatora.

45. CUNHA, Leonardo José Carneiro da. op. cit., p. 463.

46. "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. AUTORIDADE COATORA. DECISÃO EM GRAU REVISIONAL. 1. Em que pese o Delegado da Receita Federal tenha indeferido inicialmente o pleito de restituição, a impetrante apresentou Recurso Voluntário à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que manteve a decisão da primeira instância administrativa, avocando para si a responsabilidade pelo ato impugnado, de modo que o dirigente do órgão colegiado transformou-se em autoridade coatora. 2. O julgamento de recurso administrativo torna vinculante para a Administração seu pronunciamento decisório e atribui definitividade ao ato apreciado em última instância. Daí por diante, é imodificável pela própria Administração e só o Judiciário poderá reapreciá-lo e dizer de sua legitimidade. 3. A partir da decisão da instância administrativa hierarquicamente superior, que é vinculante para a inferior, a autoridade impetrada deixou de ter poderes para corrigir os atos acionados de ilegais, passando a mera executora, sem qualquer ingerência sobre os mesmos" (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. 1ª Turma. Apelação Cível nº 5000618-63.2010.404.7208. Relator: Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik. Decisão unânime. Porto Alegre, 22 de junho de 2011, publicação em 27/06/2011).

47. Conforme norma da Portaria ME nº 284/2020, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

48. "1. A autoridade que deve responder ao mandado de segurança é aquela que, pelas regras administrativas de distribuição de atribuições, detém competência para fiscalizar e lançar o tributo impugnado. 2. Hipótese em que a impetrante indicou como autoridade coatora o Presidente da Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre, todavia, quem detém competência para corrigir a ilegalidade apontada (cobrança de IPI e IOF na aquisição de veículo por portador de deficiência física) é o Delegado da Federal da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre/RS. 3. A indicação errônea da autoridade coatora implica a extinção do processo sem julgamento do mérito (artigo 267, inciso VI, do CPC)" (TRF-4. 2ª Turma. Apelação Cível nº 5043316-49.2012.404.7100. Decisão unânime. Relatora: Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Porto Alegre, 02 de outubro de 2012, publicação em 02/10/2012).