XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

SÉRGIO URQUHART DE CADEMARTORI

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Copyright © 2018 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho Unifor – Ceará
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta Fumec – Minas Gerais

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS
Coordenadores: Sérgio Urquhart de Cademartori; Antônio Carlos Diniz Murta. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.
Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-719-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).
CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
Porto Alegre – Rio Grande do Sul - Brasil
http://unisinos.br/novocampuspoa/

XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos para debater os rumos das finanças públicas nacionais. Muito embora não possamos afirmar que de fato ocorra uma evolução na questão fiscal nacional, percebe-se pelo menos que nossa preocupação com o problema orçamentário se faz cada vez mas premente e objeto de maior racionalização em sua leitura e possível elucidação. Estamos em um estado em que vários administradores públicos assim confessam a calamidade pública onde os ingressos financeiros são sobremaneira superados pelos dispêndios mormente em face dos crescentes gastos previdenciários. Os trabalhos apresentados por mais que em sua grande maioria voltados para a área de receita tributária, onde os tributos são o protagonista, não se descuidaram, em sua maior parte, em fazer claras referências à impossibilidade de reduzir carga tributária sem redução, em grau maior, das despesas correlatas. No mesmo sentido se entendeu que buscar, pura e simplesmente, aumentar a carga tributária para arrefecer ou mesmo restringir o aumento do déficit público já não terá vez em nosso país. O desafio a ser enfrentado necessariamente passa pela despesa. O que nós pensadores do direito financeiro podemos fazer - e o fazemos quando nos encontramos em encontros deste quilate - é tentar, através de um pensamento conjunto e propositivo, chegar em alternativas potencialmente viáveis para nossa administração pública que possam redundar de forma concreta e positiva sobre o domínio econômico fazendo com que o nosso pais deixa de ser sempre o pais de futuro, com fugazes voos de galinha, e se revele ao mundo ao seu próprio povo como uma sociedade mais justa, equilibrada e viável.

O direito financeiro, aí englobando o direito tributário, é justamente a área do direito que hoje merece mais nossa atenção e preocupação.

Não há mais espaço para aventura e postergações de ações.

Obrigado ao CONPEDi, a UNISINOS e a Porto Alegre por nos permitir mais uma vez darmos nossa contribuição ao direito e ao nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Sérgio Urquhart de Cademartori – UNILASALLE

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O ACESSO À JUSTIÇA E A CONTROVÉRSIA DO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

THE ACCESS TO JUSTICE AND THE CONTROVERSY OF THE COLLECTIVE WRIT OF MANDAMUS IN TAX MATTERS

Thaiane Correa Cristovam

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo analisar qual seria a autoridade coatora em sede de Mandado de Segurança coletivo na hipótese de impetração por entidade representativa de contribuintes submetidos a diferentes Delegados da Receita Federal, efetuando breve abordagem jurisprudencial sobre a possibilidade de sua substituição pelo Superintendente Regional da Receita Federal. O escopo do estudo é confrontar a realidade da prática jurídica, de modo a averiguar se o posicionamento dos Tribunais privilegia as formalidades das divisões internas da Receita Federal em detrimento do direito do acesso à justiça e do Mandado de Segurança coletivo, o que acarretaria sua inutilização prática.

Palavras-chave: Acesso à justiça, Mandado de segurança coletivo, Direito tributário

Abstract/Resumen/Résumé

This paper aims to analyze what authority should be featured in the passive pole of the collective writ of mandamus in the case of its proposition by a taxpayer's representative entity subjected to different Delegates of the Federal Revenue Bureau, passing by a synthetic jurisprudential approach concerning the possibility of its substitution for the Regional Superintendent. The study's scope is to confront the reality of the juridical practice, to ascertain if the position adopted by the Courts is privileging the formalities of the divisions of the Brazilian Federal Revenue Bureau in detriment of the right of access to justice.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Access to justice, Collective writ of mandamus, Tax law

1 INTRODUÇÃO

O acesso à justiça é direito fundamental, previsto no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, o qual dispõe que "*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*". O Mandado de Segurança, por sua vez, é garantia fundamental prevista no art. 5º, inciso LXIX do texto constitucional, segundo o qual "*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*". A modalidade coletiva do *writ*, por seu turno, vem positivada no inciso LXX do já mencionado art. 5º da Constituição, consubstanciando serem legitimados para impetrá-lo: (i) partido político com representação no Congresso Nacional; ou (ii) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros os associados.

Nesta senda, pode-se denotar que a Constituição Federal confere aos brasileiros e estrangeiros residentes no país o direito fundamental do acesso à justiça, assim como a garantia de, em face à violação a direito líquido e certo, impetrar Mandado de Segurança perante o Poder Judiciário para ver cessar o abuso ou a ilegalidade perpetrados por autoridade pública. Até o presente ponto, portanto, não há maiores discussões.

No entanto, a controvérsia emerge diante do seguinte cenário: quem será a autoridade coatora legitimada a figurar no polo passivo de Mandado de Segurança coletivo manejado em face da Receita Federal do Brasil, na hipótese de os associados ou membros em nome dos quais a associação ou sindicato impetra o *writ* constitucional, quando os primeiros têm domicílio em comarcas distintas, e, por conseguinte, são fiscalizados e respondem perante diferentes Delegados da Receita Federal? Esta é a questão que o presente trabalho objetiva elucidar.

Para isto, propõe-se, em um primeiro momento, elaborar uma breve elucidação sobre os direitos e garantias fundamentais que subjazem ao debate proposto, para, em seguida, analisar-se a questão concernente à competência em sede de Mandado de Segurança e de como ela influencia na controvérsia em se tratando da modalidade coletiva do *writ* constitucional, para, finalmente, abordar-se a temática da legitimidade passiva em sede de Mandado de Segurança, assim como o tratamento que vem sendo dado ao tema pela jurisprudência dos cinco Tribunais Regionais Federais brasileiros e pelo Superior Tribunal de Justiça.

2 O DIREITO FUNDAMENTAL AO ACESSO À JUSTIÇA

O direito fundamental ao acesso à justiça encontra-se previsto no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal, o qual está positivado no Capítulo I do Título II da Constituição, os quais têm por nomenclatura "*Dos Direitos e Garantias Fundamentais*" e "*Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos*". É inescapável o fato, portanto, de que o constituinte optou por fazer do acesso à justiça direito fundamental dos brasileiros e dos estrangeiros residentes no país e, portanto, cláusula pétrea, abarcada pela proteção conferida pelo inciso IV, do §4º do art. 60 do texto constitucional.

A redação do inciso XXXV do art. 5º da norma fundamental prescreve que "*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*". Ao prever a garantia fundamental ao acesso à justiça, a Constituição Federal positiva, neste sentido, a existência de um direito à adequada e efetiva tutela jurisdicional.

Para Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero (2015, p. 741):

> Obviamente, a proibição da autotutela só pode acarretar o dever do Estado Constitucional de prestar *tutela jurisdicional idônea aos direitos*. Pensar de forma diversa significa *esvaziar* não só o direito à *tutela jurisdicional* (plano do direito processual), mas também o próprio direito material, isto é, o *direito à tutela do direito* (plano do direito material). É por essa razão que o direito à tutela jurisdicional constitui direito à "proteção jurídica efetiva".

Neste sentido, o direito previsto no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 transfigura-se em efetividade. Isto é, não basta somente que se tenha acesso à tutela jurisdicional, faz-se imperioso que esta seja também adequada e efetiva na resolução da contenda. Daí que o acesso à justiça configura um direito-garantia, na medida em que, de acordo com Konrad Hesse (1998, p. 269):

> Esse controle serve não só à proteção jurídica individual, portanto, à realização dos direitos fundamentais como direitos de defesa subjetivos, mas, não menos, também, à sua proteção como partes integrantes da ordem objetiva da coletividade, que deve ser realizada por tribunais independentes vigiarem a observância dos direitos fundamentais.

No caso, considerando que a temática proposta se dirige a controvérsias relacionadas à matéria tributária, é razoável ponderar que o direito em cotejo abarca tanto as pessoas físicas como as jurídicas. É de inferir-se, contudo, que a Constituição Federal não assinalou expressamente a extensão dos direitos fundamentais às últimas. No entanto, salienta Ingo Sarlet (2009, p. 222), que tanto a doutrina como a jurisprudência pátrias reconhecem a possibilidade de extensão, relativamente àqueles direitos que são compatíveis com a sua natureza jurídica.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939 (1994), de relatoria do Ministro Sydney Sanches, também compreendeu que a pessoa jurídica poderia ser titular de direitos e garantias fundamentais, ao declarar parcialmente inconstitucional a Emenda Constitucional nº 03/93, a qual autorizava a União a instituir o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira, dispondo que a tal tributo não se aplicariam as disposições do art. 150, III, "b" (anualidade tributária) e VI (imunidade recíproca, de templos religiosos, de partidos políticos e de livros, jornais e periódicos) da Constituição. Veja-se que os dispositivos configuram garantias fundamentais extensivas a todos os contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, tanto de direito privado, como de direito público, na medida em que a limitação prevista no art. 150, VI, "a" refere-se à impossibilidade de os entes federados tributarem patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Daí que, já no julgamento da ADI nº 939 – primeiro precedente no qual o STF declarou inconstitucional dispositivo de Emenda Constitucional (BARROSO, 2015, p. 211-212) – a Corte Suprema brasileira reconheceu serem os direitos fundamentais extensivos às pessoas jurídicas.

A partir da leitura do constitucionalista, assim como do entendimento jurisprudencial, extrai-se não ser o direito fundamental ao acesso à justiça incompatível com a condição das pessoas jurídicas, na medida em que não se vislumbram obstáculos à compatibilização. Isso também pode ser percebido na medida em que o ordenamento jurídico brasileiro concebe, por exemplo, em seu diploma processual civil, a capacidade processual da pessoa jurídica, a qual deverá ser representada em juízo pelo sujeito indicado em seus atos constitutivos ou, não havendo designação, por seus diretores, conforme disposição do art. 75, inciso VIII do Código de Processo Civil de 2015.

À vista disso, compreende-se que as pessoas jurídicas podem ser titulares direitos fundamentais. Em tal contexto, sendo um direito seu vulnerado ou se achando na iminência de sofrer lesão, poderá essa pessoa jurídica, ante a garantia prevista no inciso XXXV do art. 5ª da Constituição Federal, submeter o caso à análise do Poder Judiciário, na busca da adequada tutela jurisdicional.

3 O MANDADO DE SEGURANÇA

O Mandado de Segurança é remédio constitucional previsto nos incisos LXIX e LXX do art. 5º da Constituição Federal, os quais dispõem que "*conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por* habeas corpus *ou* habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público*" e "*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*". Regulamenta estas disposições constitucionais a Lei nº 12.016/2009.

O *writ* foi constitucionalizado pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro na Constituição de 1934 (art. 113, n. 33), tendo sido positivado em todas as Constituições que a seguiram, à exceção da carta de 1937 que não o previu expressamente. A disposição constitucional da carta de 1988 determina que será concedido Mandado de Segurança para proteção de direitos não amparados por *Habeas Corpus* ou *Habeas Data*, ou seja, é cabível seu manejo para proteção de qualquer direito que não aquele relacionado à liberdade de locomoção, ou ao conhecimento de informações constantes de registros ou bancos de dados de entidades de caráter público ou governamental ou à retificação de dados.

Para Hugo de Brito Machado (2003, p. 13), são os elementos essenciais do conceito de Mandado de Segurança:

> a) uma garantia constitucional que, como tal, não pode ser abolida, direta ou indiretamente, pela lei;
> b) um instrumento processual destinado a proteger todo e qualquer direito, desde que líquido e certo e não amparado pelo *habeas corpus* nem pelo *habeas data*;
> c) uma garantia constitucional e um instrumento processual, do particular, contra o Poder Público.

Nesse diapasão, a proteção jurídica que o Mandado de Segurança busca conferir é a salvaguarda do direito líquido e certo – é dizer, aquele amparado em prova pré-constituída - da pessoa jurídica ou física, violado ou na iminência de sofrer violação – controle repressivo ou preventivo -, ante ilegalidade ou abuso de poder, por parte de autoridade pública. Em se tratando de matéria tributária, por sua vez, o *writ* constitucional demonstra-se "um excelente instrumento

que nossa ordem jurídica coloca à disposição do contribuinte para o controle da validade jurídica da tributação". (MACHADO, 2003, p. 13).

No que toca ao Mandado de Segurança coletivo, segundo o art. 21, parágrafo único da Lei nº 12.016/2009, são os direitos que podem por meio dele serem tutelados:

> Parágrafo único. Os direitos protegidos pelo mandado de segurança coletivo podem ser:
> I - coletivos, assim entendidos, para efeito desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo ou categoria de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica básica;
> II - individuais homogêneos, assim entendidos, para efeito desta Lei, os decorrentes de origem comum e da atividade ou situação específica da totalidade ou de parte dos associados ou membros do impetrante.

Daí que podem ser tutelados pelo Mandado de Segurança coletivo aqueles direitos que tem como sujeitos uma coletividade ou categoria representada por partido político, organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano. Destaca-se que "a entidade que impetrar mandado de segurança deve fazê-lo em nome próprio, mas em defesa dos seus membros que tenham um direito ou uma prerrogativa a defender judicialmente". (MEIRELLES; WALD; MENDES, 2013, p. 37).

Deste modo, feitas estas considerações gerais a respeito do remédio constitucional, passa-se à análise da questão relacionada à competência para sua impetração quando realizada na modalidade coletiva.

3.1 COMPETÊNCIA EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA

O Mandado de Segurança teve sua regulamentação no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei nº 12.016 de 7 de agosto de 2009. Para Hely Lopes de Meirelles (MEIRELLES; WALD; MENDES, 2013, p. 72), figura no polo passivo do *writ* a chamada *autoridade coatora*, a qual pode ser concebida como aquela autoridade superior "que pratica ou ordena concreta e especificamente a execução ou inexecução do ato impugnado e responde pelas consequências administrativas".

De outra banda, a competência para a proposição do remédio constitucional é fixada de acordo com a sede funcional da autoridade chamada coatora, isto é, a autoridade que figurará no polo passivo da demanda e que praticou o ato impugnado ou da qual emanou a ordem para

a sua prática. Sobre o tema, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no AREsp 721.540, 2015), em um primeiro momento, deu-se no seguinte sentido:

> ADMINISTRATIVO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPETÊNCIA ABSOLUTA ESTABELECIDA DE ACORDO COM A SEDE FUNCIONAL. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO. REEXAME DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA AUTORIDADE COATORA. SÚMULA 7/STJ. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS HORAS EXTRAS. INCIDÊNCIA. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.
>
> 1. Na hipótese dos autos, o entendimento do Tribunal de origem está em consonância com a orientação do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, em se tratando de Mandado de Segurança, a competência para processamento e julgamento da demanda é estabelecida de acordo com a sede funcional da autoridade apontada como coatora e a sua categoria profissional, o que evidencia a natureza absoluta e a improrrogabilidade da competência, bem como a possibilidade de seu conhecimento ex officio.
>
> 2. No que diz respeito à teoria de encampação, de acordo com o Sodalício a quo o Delegado da Receita Federal em Brasília, nas suas informações, esclareceu a impossibilidade de representar a defesa dos atos praticados por outras autoridades. Dessarte, neste ponto o acolhimento da pretensão recursal demanda o reexame do contexto fático-probatório, mormente para verificar se a autoridade coatora efetivamente adentrou no mérito da vexata quaestio. Incide, por conseguinte, o óbice da Súmula 7/STJ.
>
> 3. A questão da incidência de contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de adicionais noturno, de periculosidade e de horas extras já foi objeto de julgamento, no Recurso Especial 1.358.281/SP, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, estando, assim, plenamente pacificada nesta Corte, que concluiu que tais verbas detêm caráter remuneratório, sujeitando-se, portanto, à incidência de contribuições previdenciárias.
>
> 4. Agravo Regimental não provido.
>
> (AgRg no AREsp 721.540/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2015, DJe 16/11/2015).

Isso porque, não se poderia impetrar o *mandamus* em face de autoridade que não disporia de competência para corrigir a ilegalidade apontada, de forma que a proposição "deverá sempre ser dirigida contra a autoridade que tenha poderes e meios para praticar o ato ordenado pelo Judiciário; tratando-se, porém, de simples ordem proibitiva (não fazer), é admissível o *writ* contra o funcionário que está realizando o ato ilegal". (MEIRELLES; WALD; MENDES, 2013, p. 73).

No ponto, em se tratando de Mandado de Segurança individual, é deveras mais simples a determinação da sede funcional da autoridade que pratica o ato impugnado. Isso porque, há a violação ao direito de um único sujeito, e há uma única autoridade que praticou o ato coator, de forma que é perante o foro de sua sede funcional que deve ser impetrado o *writ*.

O problema surge, no entanto, em se tratando de Mandado de Segurança coletivo, especialmente quando este é impetrado por, por exemplo, sindicato, no intuito de defender interesses de seus associados, os quais podem estar dissipados territorialmente e, portanto, estar sujeitos a diferentes autoridades coatoras e que teriam a capacidade para corrigir as ilegalidades apontadas. Diante deste cenário, assim como da regra prevista no §2º do art. 109 da Constituição Federal, o qual dispõe que: "*As causas intentadas contra a União poderão ser aforadas na seção judiciária em que for domiciliado o autor, naquela onde houver ocorrido o ato ou fato que deu origem à demanda ou onde esteja situada a coisa, ou ainda, no Distrito Federal*" tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça vem flexibilizando a regra de competência absoluta em sede de Mandado de Segurança, fixada em razão da sede funcional da autoridade coatora, permitindo que o *mandamus* seja impetrado no domicílio do autor.

Neste sentido, os julgados do Supremo Tribunal Federal (RE 627.709, 2014) e do Superior Tribunal de Justiça (AgInt no CC 150.269, 2017), respectivamente:

> Ementa: CONSTITUCIONAL. **COMPETÊNCIA. CAUSAS AJUIZADAS CONTRA A UNIÃO. ART. 109, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CRITÉRIO DE FIXAÇÃO DO FORO COMPETENTE.** APLICABILIDADE ÀS AUTARQUIAS FEDERAIS, INCLUSIVE AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA - CADE. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO. I - **A faculdade atribuída ao autor quanto à escolha do foro competente entre os indicados no art. 109, § 2º, da Constituição Federal para julgar as ações propostas contra a União tem por escopo facilitar o acesso ao Poder Judiciário àqueles que se encontram afastados das sedes das autarquias.** II – Em situação semelhante à da União, as autarquias federais possuem representação em todo o território nacional. III - As autarquias federais gozam, de maneira geral, dos mesmos privilégios e vantagens processuais concedidos ao ente político a que pertencem. IV - A pretendida fixação do foro competente com base no art. 100, IV, a, do CPC nas ações propostas contra as autarquias federais resultaria na concessão de vantagem processual não estabelecida para a União, ente maior, que possui foro privilegiado limitado pelo referido dispositivo constitucional. V - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem decidido pela incidência do disposto no art. 109, § 2º, da Constituição Federal às autarquias federais. Precedentes. VI - Recurso extraordinário conhecido e improvido.

(RE 627709, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014)

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA ATO DE PRESIDENTE DE AUTARQUIA FEDERAL. EXAME NACIONAL DO ENSINO MÉDIO (ENEM). INSCRIÇÃO. **ANTINOMIA ENTRE A COMPETÊNCIA DEFINIDA EM RAZÃO DA SEDE FUNCIONAL DA AUTORIDADE APONTADA COMO COATORA E A OPÇÃO PREVISTA PELO CONSTITUINTE EM RELAÇÃO AO FORO DO DOMICÍLIO DO AUTOR. ART. 109, § 2º, DA CF. PREVALÊNCIA DESTE ÚLTIMO.** PRECEDENTES DO STJ EM DECISÕES MONOCRÁTICAS. CONFLITO DE COMPETÊNCIA CONHECIDO PARA DECLARAR A COMPETÊNCIA DO JUÍZO FEDERAL DO DOMICÍLIO DA PARTE IMPETRANTE.

I - Conflito de competência conhecido para declarar competente o juízo federal do domicílio da parte impetrante.

II - **A competência para conhecer do mandado de segurança é absoluta e, de forma geral, define-se de acordo com a categoria da autoridade coatora e pela sua sede funcional.**

III - **Todavia, considerando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que, nas causas aforadas contra a União, pode-se eleger a seção judiciária do domicílio do autor (RE 627.709/DF), esta Corte de Justiça, em uma evolução de seu entendimento jurisprudencial, vem se manifestando sobre a matéria no mesmo sentido.** Precedentes em decisões monocráticas: CC 137.408/DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJE 13.3.2015; CC 145.758/DF, Rel.
Min. Mauro Campbell Marques, DJE 30.3.2016; CC 137.249/DF, Rel. Min.
Sérgio Kukina, DJE 17.3.2016; CC 143.836/DF, Rel. Min. Humberto Martins, DJE 9.12.2015; e, CC n. 150.371/DF, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 7/2/2017.

IV - Agravo interno improvido.

(AgInt no CC 150.269/AL, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/06/2017, DJe 22/06/2017)

No que tange aos Mandados de Segurança impetrados em face da União perante a Justiça Federal, desta feita, pode-se denotar alguma flexibilização da problemática relacionada à competência, na medida em que ainda que, por exemplo, um sindicato intente demanda representando seus associados (os quais podem possuir domicílios distintos e, por conseguinte, estar submetidos a diferentes autoridades) poderá faze-lo perante seu domicílio. Contudo, a questão resta apenas abrandada porquanto permanece dormente no pano de fundo o problema

da autoridade coatora – considerando que deve figurar no polo passivo a autoridade que tenha poderes e meios para praticar o ato determinado pelo Poder Judiciário -, o qual não é solucionado em razão de o autor da demanda coletiva poder impetrá-la perante o seu domicílio, considerando que ainda assim deve-se pensar a respeito da parte legitimada para figurar no polo passivo do Mandado de Segurança.

Por outro lado, há de pensar-se também nos *writs* coletivos, especialmente em matéria tributária, impetrados em face de autoridades cuja competência para processamento e julgamento não pode ser abarcada pela hipótese prevista no §2º do art. 109 da Constituição Federal. Em relação a estas, como ficaria a competência e a legitimidade passiva em sede de Mandado de Segurança coletivo, quando os substituídos possuem diferentes domicílios tributários e estão sujeitos a diferentes autoridades fazendárias, cujas competências estão legalmente fixadas por Instruções Normativas, Regulamentos e Regimentos Internos? A essa celeuma, dedica-se a abordagem vindoura.

3.2 AUTORIDADE IMPETRADA E LEGITIMIDADE PASSIVA EM MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO

A controvérsia sobre a configuração da negativa ao acesso à justiça em sede de Mandado de Segurança coletivo, em matéria tributária, pode manifestar-se, exemplificativamente, da forma que segue: pense-se que uma entidade sindical queira impetrar o *writ* constitucional em sua modalidade coletiva, na defesa dos interesses de seus associados, sendo o domicílio destes espalhado por diversas unidades territoriais (Municípios ou Estados). Neste caso, quem é a autoridade coatora?

Veja-se que em estando os associados do sindicato distribuídos por unidades territoriais distintas, estes estão submetidos à fiscalização tributária por diferentes Delegados da Receita Federal, os quais tem competência não somente para fiscaliza-los, como também para impor-lhes sanções e, por consequência, cumprir eventual determinação emanada do Poder Judiciário. Desta forma, diante de tal situação, na qual diversas são as autoridades coatoras, estando elas distribuídas por diferentes regiões territoriais, qual delas seria a competente para figurar no polo passivo de eventual Mandado de Segurança coletivo impetrado pela entidade sindical representativa dos contribuintes?

Em situações tais como a apresentada, uma vez impetrado o Mandado de Segurança em face de apenas um Delegado da Receita Federal (por exemplo o da subscrição territorial do domicílio do impetrante), via de regra, o posicionamento adotado pelos órgãos públicos

apontados como autoridades coatoras é o de sustentar o incorreto manejo do *mandamus*, porquanto a autoridade, singularmente considerada, não teria competência nem ingerência sobre a fiscalização dos associados que não estão localizados em sua circunscrição territorial.[1] Neste cenário, como ficam o direito fundamental do acesso à justiça e a garantia constitucional do Mandado de Segurança coletivo? Podem estes ser menoscabados em razão das divisões internas e burocráticas dos órgãos fazendários?

Uma análise que considere a problemática apresentada sob a ótica dos direitos fundamentais inescapavelmente desaguará na conclusão de que os meandros burocráticos inerentes aos órgãos fazendários não podem servir de subterfúgio para impedir a efetivação do direito líquido e certo dos associados da entidade, manifestado por meio do instrumento constitucional do Mandado de Segurança e pelo direito fundamental do acesso à justiça.

Nesse diapasão, uma possível solução que parece apresentar-se seria incluir no polo passivo, como coatora, a autoridade que se apresenta como hierarquicamente superior dentro das estruturas das Receitas Federal, é dizer, o Superintendente Regional da Receita Federal. Esta, inclusive, é a posição que vem sendo adotada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região em casos de Mandados de Segurança coletivos que têm por objeto matéria tributária, assinalando como a autoridade coatora o Superintendente Regional.

Neste sentido as ementas dos julgamentos dos processos 5033280-69.2017.4.04.7100 (TRF4, 2018) e 5015931-75.2016.4.04.7201 (TRF4, 2018) do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, respectivamente:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE PASSIVA. CONTRIBUIÇÃO. FOLHA DE SALÁRIOS. RECEITA BRUTA. LEI Nº 12.546, DE 2011. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 774, DE 2017. REVOGAÇÃO. EFEITOS RETROATIVOS. 1. **Tratando-se de mandado de segurança coletivo que objetiva o reconhecimento de direito líquido e certo de contribuintes sujeitos a diferentes Delegacias da Receita Federal, possui legitimidade para figurar no pólo passivo da ação mandamental o Superintendente da Receita Federal.** 2. Esta Segunda Turma entende que a revogação da Medida Provisória nº 774, de 30-03-2017, pela Medida Provisória nº 794, de 09-08-2017, significa a revogação, com efeitos retroativos, do que nela havia sido disposto, de modo que não há esteio jurídico para que o Fisco afaste a impetrante

[1] Neste sentido, as informações prestadas nos autos do Mandado de Segurança nº 5078817-59.2015.4.04.7100, que tramita perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Disponível em: <https://eproc.jfrs.jus.br/eprocV2/controlador.php?acao=processo_selecionar&num_processo=50788175920154047100&hash=ca42f40e21c57eb8b0f2ec141ba9b0b8>. Acesso em 28 de ago. 2018.

da opção pela contribuição substitutiva, nem mesmo no período da vigência da MP nº 774. (TRF4 5033280-69.2017.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relator ALCIDES VETTORAZZI, juntado aos autos em 18/07/2018).

EMENTA: EMENTA. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. LEGITIMIDADE PASSIVA. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. 1. **Tratando-se de mandado de segurança coletivo que objetiva o reconhecimento de direito líquido e certo de contribuintes sujeitos a diferentes Delegacias da Receita Federal, possui legitimidade para figurar no pólo passivo da ação mandamental o Superintendente da Receita Federal. Precedentes deste Regional.** 2. A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido. 3. A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado. 4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça, "todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (STJ, REsp nº.1.246.317/MG, Segunda Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 19/05/2015, DJe em 29/06/2015). (TRF4, AC 5015931-75.2016.4.04.7201, PRIMEIRA TURMA, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 06/07/2018)

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por sua vez, apresenta posicionamentos divergentes quanto à legitimidade *ad causam* do Superintendente Regional da Receita Federal em sede de Mandado de Segurança coletivo, ora reconhecendo-a, ora não. Exemplo disto, são os julgamentos do recurso de apelação 5015931-75.2016.4.04.7201, do ano de 2016, de relatoria do Desembargador Novely Vilanova, no qual reconheceu-se a legitimidade, e, por outro lado, o recurso de apelação 0019076-33.2010.4.01.3900, do ano de 2013, de relatoria do Desembargador Luciano Tolentino Amaral, no qual não se a reconheceu.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por seu turno, compreende que a estrutura burocrática da Receita Federal não pode ser óbice à efetivação dos direitos dos contribuintes, reconhecendo, desta forma, a legitimidade do Superintendente para figurar no polo passivo de Mandado de Segurança coletivo. As decisões (TRF2, AP 0011736-89.2013.4.02.5101, 2017) asseveram que:

> Quanto à alegação de ilegitimidade passiva do Superintendente Geral da Receita Federal, a estrutura da Administração Pública é complexa e foi criada para atender aos princípios da descentralização e especialidade, mas não pode ser óbice à efetivação da prestação jurisdicional, ainda mais quando a Autoridade ocupa posição hierárquica superior, de forma que pode, através de procedimentos internos, determinar a correção de eventual ilegalidade perpetrada por seus subordinados.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por seu lado, não reconhece a legitimidade passiva do Superintendente Regional da Receita Federal, conforme julgamento do recurso de apelação 0002710-34.2010.4.03.6107, do ano de 2015, de relatoria da Desembargadora Cecilia Mello. Por fim, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região direciona-se ao posicionamento pela ilegitimidade do Superintendente, em consonância com o julgamento do recurso de apelação 0808203-27.2016.4.05.8100, do ano de 2018, de relatoria do Desembargador Élio Wanderley de Siqueira Filho. Ressalva-se, no entanto, relativamente ao TRF5, que a jurisprudência pretérita da Corte compreendia pela possibilidade de apontamento do Superintendente Regional da Receita Federal como autoridade coatora.

Desta feita, a partir do exame jurisprudencial realizado nos Tribunais Regionais Federais das cinco regiões do Brasil, pode-se depreender que o TRF2 e o TRF4 admitem a legitimidade *ad causam*, ao passo que o TRF3 e o TRF5 não o admitem (ressalva para o entendimento pretérito deste último no sentido oposto). Por fim, no que tange ao entendimento do TRF1, a Corte possui julgamentos em ambos os sentidos. Neste sentido, pode-se salientar que as Cortes da 2ª e da 4ª regiões vêm privilegiando em suas decisões relativas à matéria o direito fundamental do acesso à justiça e à garantia do Mandado de Segurança coletivo, em detrimento de formalidades burocráticas que poderiam configurar óbices à efetivação do direito líquido e certo dos contribuintes.

Finalmente, feita a análise do entendimento jurisprudencial das Cortes regionais, relevante apontar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, na medida em que este é o responsável pela uniformização da interpretação da legislação federal infraconstitucional brasileira. Neste diapasão, importa colocar-se que o Egrégio STJ não vem

reconhecendo a legitimidade passiva do Superintendente Regional da Receita Federal para figurar como autoridade coatora em sede de Mandado de Segurança coletivo. Pode-se apontar, como exemplo disto, a decisão monocrática exarada nos autos do Recurso Especial 1.572.243, do ano de 2018, de relatoria do Ministro Og Fernandes, a qual reformou o acórdão prolatado pelo TRF4, que havia reconhecido a legitimidade passiva do Superintendente Regional da Receita Federal, e deu parcial provimento ao Recurso Especial para declarar a ilegitimidade *ad causam* da autoridade apontada como coatora.

Diante do cenário apresentado, em conformidade com a análise da jurisprudência trazida, é possível constatar que a despeito de os Tribunais Regionais Federais da 2ª e da 4ª Regiões, assim como em algumas ocasiões o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, admitirem a possibilidade de impetrar-se o Mandado de Segurança coletivo em face do Superintendente Regional da Receita Federal, privilegiando os direitos fundamentais dos contribuintes em detrimento de meandros burocráticos do órgão fazendário, assim não vem compreendendo o Superior Tribunal de Justiça, o qual parece posicionar-se no sentido de dar maior peso a formalismos processuais, impossibilitando e vilipendiando a efetiva utilização do instrumento constitucional do Mandado de Segurança coletivo em matéria tributária.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente trabalho teve-se por objetivo realizar uma breve análise da relação entre o direito constitucional do acesso à justiça e a garantia fundamental do Mandado de Segurança coletivo em matéria tributária, relacionando-os com a questão concernente a qual autoridade teria legitimidade para figurar no polo passivo do *writ* constitucional, considerando a possibilidade de impetração em face do Superintendente Regional da Receita Federal diante de situação na qual os associados da entidade impetrante estão submetidos à fiscalização por diferentes Delegados da Receita Federal. O estudo também teve por escopo, a partir da situação apresentada como *case*, realizar sucinto apanhado do entendimento jurisprudencial dos cinco Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça sobre a hipótese em apreço.

Tendo como norte o cenário apresentado, foi possível constatar o posicionamento favorável ao reconhecimento da legitimidade *ad causam* do Superintendente Regional da Receita Federal junto aos Tribunais Regionais Federais da 2ª e da 4º Regiões. De outra banda, as Cortes da 3ª e da 5º Regiões possuem entendimento no sentido oposto. O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por seu turno, tem inteligência em ambos os sentidos. Finalmente, foi possível depreender-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, órgão responsável

pela uniformização da interpretação da legislação federal infraconstitucional, orienta-se no sentido de que o Superintendente Regional da Receita Federal não possui legitimidade para figurar no polo passivo do *mandamus* na modalidade coletiva.

Neste cenário, é de considerar-se que a compreensão do Superior Tribunal de Justiça dá-se de forma a privilegiar os formalismos processuais, criando grandes obstáculos para o emprego do instrumento constitucional do Mandado de Segurança na modalidade coletiva em matéria tributária no cenário apresentado. Isso porque, em razão das estruturas burocratizadas e estratificadas dos órgãos fazendários, os contribuintes submetidos a diferentes circunscrições territoriais e Delegados da Receita Federal não podem ser substituídos por suas entidades representativas, porquanto não haveria uma autoridade coatora supostamente competente para determinar a efetivação da determinação emanada do Poder Judiciário. Neste ínterim, tem-se que o direito constitucional do acesso à justiça e a garantia fundamental do Mandado de Segurança coletivo são menoscabados e vilipendiados.

REFERÊNCIAS

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**: Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Conflito de Competência 150.269. Relator: Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 14/06/2017. DJe 22 de jun. 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201603245965&dt_publicacao=22/06/2017>. Acesso em 21 de ago. 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 627709. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014. DJe-213, 30 de out. De 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7088876>. Acesso em 21 de ago. 2018.

BRASIL. Código de Processo Civil. Lei n. 13.105 de 16 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 17 de jul. 2018.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 24 de jul. 2018.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 24 de jul. 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 17 de jul. 2018.

BRASIL. Lei n. 12.016, de 7 de ago. 2009. Mandado de Segurança individual e coletivo. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm>. Acesso em 24 de jul. 2018.

BRASIL. Lei n. 12.016, de 7 de ago. 2009. Mandado de Segurança individual e coletivo. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm>. Acesso em 24 de jul. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1572243. Relator: FERNANDES, Og. Publicado em 26/06/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=84559954&num_registro=201503090612&data=20180626&tipo=0. >Acesso em 28 de ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939. Relator: SANCHES, Sydney. Publicado no DJ em: 18-03-1994. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28939%2ENUME%2E+OU+939%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/joednht>. Acesso em 24 de jul. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação 0019076-33.2010.4.01.3900. Relator: AMARAL, Tolentino. Sétima Turma. E-DJF129/11/2013. Disponível em: https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00190763320104013900. Acesso em 28 de ago. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação 0048501-91.2012.4.01.3300. Relator: VILANOVA, Novely. Oitava Turma. E-DJF1: 28/10/2016. Disponível em: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00485019120124013300>. Acesso em 28 de ago. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação 0011736-89.2013.4.02.5101. Relator: MATTOS, Luiz Norton Baptista. Terceira Turma Especializada. Disponibilizado em 02/08/2017. Disponível em: http://www10.trf2.jus.br/consultas?movimento=cache&q=cache:RFdNvshEoNsJ:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0108310/1/244/574394.rtf+mandado+seguran%C3%A7a+coletivo+superintendente+receita+federal+legitimidade+passiva+tribut%C3%A1rio+&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8. Acesso em 28 de ago. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação 0002710-34.2010.4.03.6107. Relatora: MELLO, Cecilia. e-DJF3 14/08/2015. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/4550008>. Acesso em 28 de ago. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação 5015931-75.2016.4.04.7201. Primeira Turma. Relator: RIOS, Roger Raupp. juntado aos autos em 06/07/2018. Disponível

em:
https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000565069&versao_gproc=4&crc_gproc=efbbb587&termosPesquisados=IG1hbmRhZG8gc2VndXJhbmNhIGNvbGV0aXZvIHN1cGVyaW50ZW5kZW50ZSByZWNlaXRhIGZlZGVyYWwg. Acesso em 28 de ago. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação/Remessa Necessária 5033280-69.2017.4.04.7100, Segunda Turma. Relator: VETTORAZZI, Alcides. Juntado aos autos em 18/07/2018. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000468019&versao_gproc=3&crc_gproc=1559871f&termosPesquisados=IGxlZ2l0aW1pZGFkZSBwYXNzaXZhIHN1cGVyaW50ZW5kZW50ZSBkYSByZWNlaXRhIGZlZGVyYWwgbWFuZGFkbyBzZWd1cmFuY2EgYXV0b3JpZGFkZSBjb2F0b3JhIA>. Acesso em 28 de ago. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. apelação 0808203-27.2016.4.05.8100. Relator: FILHO, Élio Wanderley de Siqueira. Primeira Turma. Julgamento em 30/05/2018. Disponível em: <https://www4.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=pdf&tipo=1&coddoc=449780>. Acesso em 28 de ago. 2018.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes de; WALD, Arnoldo; MENDES, Gilmar Ferreira. **Mandado de Segurança e Ações Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2013.

SARLET, Ingo W. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.