

Ajuizamento de ação ordinária coletiva em matéria tributária

Gabriella Alencar Ribeiro

Advogada. Graduada em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Sócia do escritório MJ Alves e Burle Advogados (MJAB). Conselheira Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF).

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto

Sócio em M. J. Alves e Burle, onde atua no contencioso estratégico nas áreas tributária e administrativa. Mestrando pela Universidade de Brasília (UnB) em Regulação e Transformações na Ordem Econômica.

Sumário: I Introdução – II Diferença da ação civil pública e da ação ordinária coletiva – III Legitimidade de Sindicatos e Associações para defender direitos individuais homogêneos – IV Formação de coisa julgada – V Conclusões – Referências

I Introdução

No primeiro semestre deste ano (2022), o Superior Tribunal de Justiça unificou o entendimento de que o Ministério Público não tem legitimidade para discutir tema tributário em ação civil pública, consagrando a interpretação literal do parágrafo único do art. 1º, da Lei nº 7.347/1985,¹ de que é inadmissível a ação proposta pelo *Parquet* para discutir a relação jurídico-tributária, conforme ementa abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO PARA AJUIZAR AÇÃO CIVIL PÚBLICA SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA. LEI N. 7.347/1985. VEDAÇÃO.

I – O feito decorre de ação civil pública ajuizada pelo Ministério Público Federal para contestar a IN n. 988/2009 da Receita Federal que dispõe sobre a isenção de IPI e IOF na aquisição de veículos automotores por parte dos portadores de “deficiências físicas”.

II – *O parágrafo único do art. 1º da Lei n 7.347/1985, que disciplina a ação civil pública, veda o ajuizamento da referida ação para veicular pretensões que envolvam tributos. A referida vedação direcionada ao*

¹ Art. 1º “[...] Parágrafo único. Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados”.

tema impede a utilização da ação coletiva para tutelar direito individual homogêneo disponível, e que pode ser defendido individualmente em demandas autônomas.

III – *Nesse contexto é inviável o ajuizamento de ação civil pública pelo Ministério Público para discutir a relação jurídico-tributária.* Precedentes: REsp 1.541.275/PR, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/12/2015, DJe 18/12/2015 e AgInt no REsp 1.502.258/SP, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23/9/2019, DJe 25/9/2019.

IV – Matéria já apreciada por esta Primeira Seção (EREsp 505.303/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 18/08/2008) e na Corte Especial (AgRg na Pet 1.093/RS, Rel. Ministro NILSON NAVES, CORTE ESPECIAL, julgado em 24/10/2002, DJ 16/12/2002, p. 223, RSTJ vol. 166, p. 21).

V – Refira-se, ainda, o tema 645, STF: “O Ministério Público não possui legitimidade ativa *ad causam* para, em ação civil pública, deduzir em juízo pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes, que vise questionar a constitucionalidade/legalidade de tributo”.

VI – Embargos de divergência providos.

(EREsp 1428611/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/02/2022, DJe 29/03/2022). (grifo nosso)

Não prevaleceu a tese, defendida pela Ministra Regina Helena Costa, de que seria cabível o manejo de ação civil pública para tutelar direitos individuais homogêneos de origem tributária nos casos em que se vislumbresse a presença do interesse público revelado na efetivação de direitos sociais e fundamentais.

No caso concreto que serviu para a formação da decisão paradigma, o Ministério Público contestava a Instrução Normativa RFB nº 988/2009, que regulamentou o art. 5º da Lei nº 10.690/2003 e restringiu a isenção de IPI e IOF na aquisição de veículos automotores por parte de pessoas portadoras de “deficiências físicas”. A norma questionada condicionava o benefício fiscal à comprovação da disponibilidade financeira ou patrimonial compatível com o valor do veículo a ser adquirido.

O Ministro Relator Francisco Falcão concluiu que a vedação do art. 1º da Lei nº 7.347/1985 “impede a utilização da ação coletiva pelo Ministério Público para tutelar direito individual homogêneo disponível, que veicula pretensão tributária, e que pode ser defendido individualmente em demandas autônomas”.

O entendimento prevalecente da Corte Superior é o de que a ação civil pública não é meio hábil para impugnação de tributos, na defesa de direitos dos contribuintes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. ASSOCIAÇÃO DE DEFESA DE CONTRIBUINTES. IPTU. MAJORAÇÃO INDEVIDA. DEMANDA TRIBUTÁRIA. INVIABILIDADE DA ACP.

1. Hipótese em que associação de defesa do consumidor propôs Ação Civil Pública para que o Município devolva valores recolhidos a maior pelos contribuintes, relacionados ao reajuste indevido do IPTU.
2. Adequado, em princípio, que a demanda que envolve número expressivo de contribuintes, combinado com valores individuais relativamente baixos, seja veiculada por Ação Civil Pública. Além de viabilizar a correção de injustiças por meio do acesso ao Judiciário, considerando que demandas isoladas poderiam ser economicamente inviáveis, a defesa conjunta de interesses individuais homogêneos por ACP torna mais célere, uniforme e eficiente a prestação jurisdicional.
3. Indiscutível, entretanto, que o legislador federal obstou essa possibilidade, ao vedar expressamente a Ação Civil Pública para veicular pretensão que envolva tributo (art. 1º, parágrafo único, da Lei 7.347/1985).
4. Impossível afastar a aplicação da norma sem declará-la inconstitucional, nos termos da Súmula Vinculante 10/STF.
5. Nesse sentido, a jurisprudência do STJ é pacífica quanto à inviabilidade da Ação Civil Pública em matéria tributária.
6. Não se cogita de lesão ao Erário ou à higidez da arrecadação tributária, de modo que inaplicáveis os recentes precedentes do STF relativos à legitimidade do MP para propor Ação Civil Pública em relação ao Termo de Acordo de Regime Especial - Tare do Distrito Federal.
7. Recurso Especial provido.
(REsp n. 840.752/PR, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 2/2/2011.)
No mesmo sentido:
(AgRg no REsp n. 1.029.089/MG, relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe de 1/9/2010.)

Em seu voto vencedor, além de aplicar entendimentos anteriores do Tribunal, destacou o julgamento do ARE 694.294 (Tema nº 645 da Repercussão Geral), em que o Pleno do Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que “o Ministério Público não possui legitimidade ativa *ad causam* para, em ação civil pública, deduzir em juízo pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes, que vise questionar a constitucionalidade/legislação de tributo”, conforme ementa destacada abaixo:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DELIBERAÇÃO VIRTUAL DO PLENÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA E REAFIRMADA A JURISPRUDÊNCIA. DESCABIMENTO. PRECEDENTES. ERRO MATERIAL. POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO DE OFÍCIO (ART. 463, II, DO CPC). EMBARGOS ACOLHIDOS PARA DETERMINAR DE OFÍCIO A CORREÇÃO DE ERRO MATERIAL.

1. A jurisprudência desta Corte é no sentido de serem incabíveis embargos de declaração em face de decisões do Plenário Virtual. Precedentes: AI 855810 RG-ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI,

Tribunal Pleno, julgado em 19/06/2013; RE 630152 RG-ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2013; RE 676924 RG-ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 19/06/2013.

2. In casu, o acórdão embargado assentou: “DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO INTERPOSTA EM FACE DE SENTENÇA PROFERIDA EM SEDE DE AÇÃO CIVIL PÚBLICA QUE DISCUTE MATÉRIA TRIBUTÁRIA (DIREITO DOS CONTRIBUINTES À RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA SUPOSTAMENTE INCONSTITUCIONAL). ILEGITIMIDADE ATIVA ‘AD CAUSAM’ DO MINISTÉRIO PÚBLICO PARA, EM AÇÃO CIVIL PÚBLICA, DEDUZIR PRETENSÃO RELATIVA À MATÉRIA TRIBUTÁRIA. REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA”.

3. O art. 463, II, do CPC permite a correção, de ofício, de erros materiais em decisões já proferidas, o que se impõe na situação em que suprimida, por equívoco, a parte final de voto cuja fundamentação já permitia concluir o conhecimento e provimento de agravo, bem como o provimento de recurso extraordinário.

4. Embargos de declaração acolhidos para corrigir, de ofício, erro material (art. 463, II, do CPC), e fazer constar do dispositivo do decísum: “Agravo conhecido e provido para negar provimento ao Recurso Extraordinário”.

(ED no ARE 694.294, Relator: LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 18/09/2014, *DJe* 16/10/2014)

Esse entendimento decorre não só da literalidade da lei, mas também da função institucional que é conferida ao Ministério Público, ao qual compete promover a ação civil pública para a proteção de interesses difusos e coletivos, nos termos do artigo 129, inciso III, da Constituição Federal:

Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

III – *promover* o inquérito civil e a *ação civil pública*, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e *de outros interesses difusos e coletivos*; [...].

A definição de interesses difusos e coletivos está prevista no artigo 81 do Código de Defesa do Consumidor que dispõe que ambos são direitos transindividuais de natureza indivisível, sendo que os interesses difusos envolvem sujeitos indeterminados unidos por um vínculo meramente de fato; e os interesses coletivos são grupos, categorias ou classe de pessoas determinadas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica:

Art. 81. A defesa dos interesses e direitos dos consumidores e das vítimas poderá ser exercida em juízo individualmente, ou a título coletivo.
Parágrafo único. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:

- I – interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;
- II – interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;
- III – interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

Fica claro na análise do artigo 129, inciso III, da Constituição Federal e do artigo 81 do Código de Defesa do Consumidor que o legislador optou por não incluir na competência do Ministério Público a proteção de direitos individuais homogêneos, que são direitos que veiculam pretensões próprias e disponíveis, mas cuja causa de pedir fática ou jurídica tem origem comum.

Conforme lições do Procurador-Consultor da Fazenda Carlos Victor Muzzi Filho, “se a Constituição da República foi específica em declinar as funções institucionais do Ministério Público, não poderia o legislador infraconstitucional ampliar estas funções, autorizando o ‘Parquet’ a defender direitos individuais e disponíveis”.²

O art. 5º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 75/1993 (Lei Orgânica do Ministério Público da União) prevê, dentre as atribuições do *Parquet*, o zelo “pela observância dos princípios constitucionais relativos ao sistema tributário, às limitações do poder de tributar, à repartição do poder impositivo e das receitas tributárias e aos direitos do contribuinte”.

O Ministério Público atua como parte ou como fiscal da lei (*custos legis*). Sua atuação como parte se dá conforme as suas atribuições institucionais listadas no art. 129 da Constituição. Logo, a interpretação de que o art. 5º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 75/1993 autorizaria o Ministério Público a defender interesses ou direitos individuais homogêneos, não caracterizados pela indisponibilidade, seria inconstitucional, pois a relação tributária envolve uma prestação disponível, tendo em vista que “a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. E sempre uma quantia em dinheiro”.³

Admite-se, todavia, que o Ministério Público zele pela ordem jurídica e pelo sistema tributário nacional quando elabora pareceres nos tribunais superiores, na figura de fiscal da lei.

² MUZZI FILHO, Carlos Victor. *Impropriedade da Ação Civil Pública em matéria tributária*. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/Congresso/utese28.htm>. Acesso em: 10 maio 2022.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 84.

Portanto, considerando que o *Parquet* não pode atuar como parte em matéria tributária, mas apenas como fiscal da lei, “o STF e o STJ têm reconhecido a ilegitimidade do Ministério Público para ajuizar ações coletivas em matéria tributária, por se tratar de direito disponível e individual, enquanto o *parquet* estaria limitado a atuar em favor de direitos sociais ou individuais indisponíveis (art. 127, CF/88)”.⁴

Consolidada a jurisprudência de que é vedada a discussão de matéria tributária em ação civil pública, abordaremos neste artigo a possibilidade de ajuizamento de ações ordinárias coletivas, em especial a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ajuizada por Sindicatos e Associações.

Assim, a restrição da tutela coletiva em matéria tributária decorre apenas ao Ministério Público e à Lei nº 7.347/1985 para tratar sobre direitos disponíveis, porém isso não impede que outros entes ou pessoas jurídicas legitimadas tratem sobre direitos individuais homogêneos na defesa dos interesses de seus representados.

Até porque, conforme demonstrado no Parecer PGFN/CTJ nº 269/2015, “não se pode simplesmente estender a proibição de veiculação de pretensões que envolvam tributos a todas as ações de natureza coletiva, pois se todas estas se prestassem às mesmas finalidades, a distinção entre elas seria meramente procedimental e de rol de legitimados”.⁵

Desse modo, o objetivo do presente artigo é demonstrar que é plenamente possível o ajuizamento de ação ordinária coletiva em matéria tributária, a qual não se confunde com a ação civil pública intentada pelo Ministério Público.

II Diferença da ação civil pública e da ação ordinária coletiva

Considerando a vedação ao Ministério Público para discutir matéria tributária em ação civil pública, necessário demonstrar que as demandas tributárias que envolvem direitos individuais homogêneos podem ser discutidas por meio de Sindicatos de classe e Entidades Associativas em ações ordinárias coletivas.

Preliminarmente, cumpre esclarecer a diferença entre a ação civil pública e a ação coletiva, nos termos do critério subjetivo, conforme corrente doutrinária encampada por Hugo Nigro Mazzilli, e do critério objetivo, nos termos da corrente defendida por João Batista de Almeida, Cassio Scarpinella Bueno e Luiz Manoel Gomes Júnior.

⁴ REI, José Anijar Fragoso. *A Legitimidade Ativa da Defensoria Pública para ajuizar Ação Civil Pública em matéria tributária*, p. 13. Disponível em: https://www.anadep.org.br/wtksite/cms/conteudo/18602/JOS_ANIJAR_FRAGOSO_REI.pdf. Acesso em: 10 maio 2022.

⁵ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CTJ nº 269/2015*, p. 14. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20269-2015.pdf>. Acesso em: 10 maio 2022.

Segundo a corrente com o enfoque no critério subjetivo, a distinção está na qualidade da parte legitimada para agir, sendo que no caso da ação civil pública o legitimado é o Ministério Público, na ação coletiva seriam os demais colegitimados.⁶ Apesar de entender que a ação civil pública é uma espécie de ação coletiva, o doutrinador entende que se a ação for movida pelo Ministério Público, o mais correto, seria chamá-la de ação civil pública:

Considerando não a natureza privada ou pública do interesse protegido pela norma jurídica, mas sim a titularidade do poder de invocar a tutela judicial do interesse (ou seja, saber a quem cabe o poder de dispor da proteção jurisdicional atribuída ao interesse), Piero Calamandrei anotou: “como entre os poderes de disposição está compreendido também o poder de invocar a garantia jurisdicional, a distinção entre direito privado e direito público no campo substancial que se projeta no processo através da legitimação para agir: e se tem, em consequência ação privada quando o poder de provocar o exercício da jurisdição está reservado de um modo exclusivo ao titular do interesse individual que a norma jurídica protege, e ação pública quando tal poder é confiado pelo Estado a um órgão público especial, que age, independente de qualquer estímulo privado, por dever de ofício”.

A rigor, sob o aspecto doutrinário, ação civil pública é a ação de objeto não penal proposta pelo Ministério Público.

Sem melhor técnica, portanto, a Lei n. 7.347/85 usou a expressão ação civil pública para referir-se à ação para defesa de interesses transindividuais, proposta por diversos co-legitimados ativos, entre os quais até mesmo associações privadas, além do Ministério Público e outros órgãos públicos. Mais acertadamente, quando dispôs sobre a defesa em juízo desses mesmos interesses transindividuais, o CDC preferiu a denominação ação coletiva, da qual as associações civis, o Ministério Público e outros órgãos públicos são co-legitimados.

A ação civil pública da Lei n. 7.347/85 nada mais é que uma espécie de ação coletiva, como o mandado de segurança coletivo e a ação popular.

Como denominaremos, pois, uma ação que verse a defesa de interesses difusos, coletivos ou individuais homogêneos? Se ela estiver sendo movida pelo Ministério Público, o mais correto, sob o prisma doutrinário, será chamá-la de ação civil pública. Mas se tiver sido proposta por associações civis, mais correto denominá-la de ação coletiva. Sob o enfoque puramente legal, será ação civil pública qualquer ação movida com base na Lei n. 7.347/85, para a defesa de interesses transindividuais, ainda que seu autor seja uma associação civil, um ente estatal, o Ministério Público ou qualquer outro co-legitimado;

⁶ CAVALCANTI, Marcos de Araújo. A Questão Terminológica: “Ação Civil Pública” ou “Ação Coletiva”. *Revista Dialética de Direito Processual*, nº 132, p. 76-87. p. 77. Disponível em: http://www.bvr.com.br/abdpro/wp-content/uploads/2016/03/a_questao_terminologica_acao_civil_publica_cavalcanti.pdf. Acesso em: 16 maio 2022.

será ação coletiva qualquer ação fundada nos arts. 81 e s. do CDC, que verse a defesa de interesses transindividuais.⁷

Mazzilli faz uma distinção entre a ação privada e pública, esclarecendo que a primeira deve ser ajuizada pelo titular do interesse individual que a norma jurídica protege, e a segunda é confiada pelo Estado a um órgão público especial que age, independentemente de qualquer estímulo privado – por dever de ofício. Assim, a ação civil pública seria aquela proposta pelo Ministério Público, tendo em vista sua competência institucional para defender interesses difusos e coletivos.

De acordo com a corrente com o enfoque no critério objetivo, a ação civil pública pode ser utilizada para a tutela dos direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos, sendo que no último caso, somente pode ser utilizada quando houver relevância social. Já no caso da ação ordinária coletiva, somente pode ser utilizada para a defesa dos direitos individuais homogêneos.⁸ Fazem parte dessa corrente os professores João Batista de Almeida, Cassio Scarpinella Bueno e Luiz Manoel Gomes Júnior.

Nesse sentido, vale destacar entendimento do João Batista de Almeida:

Algumas afinidades e muitas divergências possuem a ação civil pública e a ação coletiva. Ambas as ações convergem no sentido de propiciarem a defesa do consumidor em juízo, a título coletivo, mas são ações distintas e destinadas a situações diversas. A ação civil pública foi criada pela Lei 7.347, de 1985, enquanto a ação civil coletiva surgiu no Código de Defesa do Consumidor, em 1990. O campo de utilização da ação civil pública é mais amplo do que aquele reservado à ação civil coletiva, pois, enquanto a primeira pode ser utilizada na defesa dos interesses difusos, coletivos e de direitos individuais homogêneos (estes de interesse público e relevância social, quando o autor for o Ministério Público), a ação coletiva só pode ser usada para a defesa dos direitos individuais homogêneos (CDC, art. 191), não se prestando para a defesa dos interesses difusos ou coletivos.⁹

No mesmo sentido, Scarpinella Bueno entende que a ação civil pública é aquela regulada pela Lei nº 7.347/1985 e disciplinada “para a tutela jurisdicional de direitos e interesses que, de acordo com a classificação tricotômica proposta

⁷ MAZZILLI, Hugo Nigro. *A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo: meio ambiente, consumidor, patrimônio cultural, patrimônio público e outros interesses*. 20. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 69-70.

⁸ CAVALCANTI, Marcos de Araújo. A Questão Terminológica: “Ação Civil Pública” ou “Ação Coletiva”. *Revista Dialética de Direito Processual*, nº 132, p. 76-87. p. 78. Disponível em: http://www.bvr.com.br/abdpro/wp-content/uploads/2016/03/a_questao_terminologica_acao_civil_publica_cavalcanti.pdf. Acesso em: 16 maio 2022.

⁹ ALMEIDA, João Batista de. *Aspectos controversos da ação civil pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 44-45.

pelo parágrafo único do art. 81 do Código do Consumidor, são difusos ou coletivos em sentido estrito”.¹⁰ Já a ação coletiva envolve “a tutela jurisdicional dos direitos e interesses individuais homogêneos, contudo, não é disciplinada por aquele diploma legislativo. Ela se encontra nos arts. 91 a 100 do Código do Consumidor”.¹¹

Por fim, Luiz Manoel Gomes Júnior prefere “denominar de ação civil pública aquela prevista na Lei 7.347/1985 e de Ação Coletiva quando veiculada a pretensão prevista no Código do Consumidor, ainda que ambos os sistemas se integrem e completem mutuamente”.¹²

Logo, de acordo com a corrente subjetiva, a ação civil pública envolve os direitos previstos na Lei nº 7.347/1985 e a ação coletiva direitos previstos no Código de Defesa do Consumidor, sendo que ação coletiva apenas tutela de direitos individuais homogêneos.

Independente da discussão, fato é que as ações ordinárias coletivas são ações ajuizadas para tutelar direitos individuais homogêneos segundo ambas as vertentes. Essas ações são propostas por uma entidade coletiva no interesse de uma classe ou grupo determinado, a fim de garantir economia processual e uma prestação jurisdicional efetiva e isonômica.

A utilização das ações coletivas demonstra uma mudança de paradigma na prestação jurisdicional, pois passamos de um sistema individual para um modelo em que a tutela coletiva passa a ter relevância.

Segundo lições de Silveira, “a prestação jurisdicional realizada através de ações coletivas possui inequívocas vantagens, com destaque para a maior garantia de acesso à justiça, economia e celeridade processual, além do tratamento isonômico de todos os interessados”.¹³

Assim, é adequada a tutela de matéria tributária em ação coletiva para garantir um tratamento único e isonômico a todos os potenciais interessados na controvérsia. Inclusive, com essas ações, é possível ajuizar um menor número de demandas para o Judiciário, solucionando uma controvérsia jurídica para milhares de pessoas, bem como contribuindo para a uniformidade de entendimento, de modo a evitar o risco de decisões conflitantes dentro do próprio Tribunal.

O Professor José Carlos Barbosa Moreira entende que ações coletivas dizem respeito “não à estrutura subjetiva do processo, mas ao próprio litígio que vai ser

¹⁰ BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de Direito Processual Civil: Direito Processual coletivo e Direito Processual público*. Tomo III, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 241.

¹¹ BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de Direito Processual Civil: Direito Processual coletivo e Direito Processual público*. Tomo III, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 241.

¹² GOMES JR., Luiz Manoel. *Curso de Direito Processual Civil coletivo*. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: SRS, 2008, p. 29/30

¹³ SILVEIRA, Sebastião Sérgio da; SILVEIRA, Ricardo dos Reis. *Ação Civil Pública em matéria tributária, como instrumento de acesso à justiça*, p. 1. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=f00ca20f88ef7d8e>. Acesso em: 10 maio 2022.

objeto de apreciação pelo Juiz”.¹⁴ No mesmo sentido, Arruda Alvim ressalta que “a desconcórdia entre parte e beneficiários (que seriam as partes materiais) passa a ser a regra absoluta, e daí, então, encontrar-se na ideia de parte processual alto rendimento operacional”.¹⁵

Contudo, em razão da natureza tributária do processo, as ações ordinárias coletivas devem se limitar a pretensões preventivas, tendo em vista a impossibilidade de ajuizar ação repressiva, já que a eficácia da tutela tem natureza declaratória da inexigibilidade da relação jurídica de direito material discutida. Assim, só é possível ajuizar ação para inibir efeitos da constituição definitiva da obrigação tributária, posto que a demanda coletiva não comporta dilação probatória de cada evento danoso, nos termos das lições de Grieco:

Sob essa ótica, as ações tributárias que visem interesses particulares do contribuinte, tal como a defesa de uma cobrança executiva ou a anulação de um débito já constituído, extrapolam a aptidão tributária da tutela coletiva.

É dizer, ações tributárias repressivas, que visam a desconstituição do efeito da obrigação tributária, não permitem o ajuizamento da lide coletiva, porquanto a norma individual e concreta limitar-se-á à relação jurídica de direito material discutida, travada apenas entre o Fisco e o contribuinte que teve contra si lavrada uma exigência fiscal.

Em outras palavras, quando há norma individual e concreta constituída pelo lançamento, o efeito da norma individual e concreta jurisdicional será desconstitutivo daquela, exigindo a análise detida das circunstâncias fáticas e jurídicas que permeiam aquela específica relação tributária.

Por outro lado, a tutela coletiva tributária é instrumento direcionado às ações preventivas, as quais buscam evitar a constituição definitiva da obrigação tributária, isto é, inibir os seus efeitos.¹⁶

Logo, as ações coletivas em matéria tributária devem ser ações preventivas, cujo polo ativo não é específico, mas cujos efeitos da decisão final podem ser aplicados a todos que liquidarem e executarem a sentença, desde que respeitados os limites da formação da coisa julgada ao caso concreto.

O uso das ações coletivas também não se confunde com o controle de constitucionalidade abstrato, porquanto a sentença de procedência naquela não

¹⁴ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Ações Coletivas na Constituição Federal de 1988. *Revista de Processo*, vol. 161, p. 187.

¹⁵ ALVIM, Teresa Arruda. Ação Civil Pública. *Revista de Processo*, vol. 87, 1997, p. 156.

¹⁶ GRIECO, Nicole. *Ações Coletivas em Matéria Tributária*. São Paulo, 2020, p. 13. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30296/A%C3%A7%C3%B5es%20coletivas%20em%20mat%C3%A9ria%20tribut%C3%A1ria%20-%20Nicole%20Grieco.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 10 maio 2022.

produz eficácia *erga omnes* em relação à norma questionada em si, mas, tão somente, quanto à sua inaplicabilidade em relação a determinada coletividade.

Portanto, está claro que independente da corrente adotada, as ações coletivas são utilizadas para tutelar direitos individuais homogêneos, podendo ser ajuizadas por Sindicatos e Associações para discutir sobre matéria tributária, sendo que a única diferença está na espécie de legitimidade extraordinária. De toda forma, essas entidades associativas só podem discutir sobre ações tributárias preventivas, pois ao envolver direitos comuns, não compete ajuizar ação repressiva em matéria tributária, já que dependeria da relação jurídica de direito material.

Em matéria tributária, as ações coletivas devem ser tratadas como ações ordinárias coletivas em substituição processual ou em representação processual, ajuizadas por Sindicatos ou Entidades Associativas.

III Legitimidade de Sindicatos e Associações para defender direitos individuais homogêneos

Conforme demonstrado acima, os Sindicatos de classe e Entidades Associativas podem ajuizar ação coletiva para discutir demandas tributárias relacionadas a direitos individuais homogêneos através de substituição e representação processual.

A definição de direitos individuais homogêneos está contida na alínea III, do art. 81, da Lei nº 8.078/1990:

Art. 81. A defesa dos interesses e direitos dos consumidores e das vítimas poderá ser exercida em juízo individualmente, ou a título coletivo.

Parágrafo único. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:
[...]

III – interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

No mesmo sentido, o art. 21, da Lei nº 12.016/2009, que trata do mandado de segurança coletivo, dispõe que os direitos individuais homogêneos são aqueles decorrentes de origem comum e da atividade ou situação específica da totalidade ou de parte dos associados ou membros do impetrante.

A defesa coletiva dos direitos individuais homogêneos tem fundamento no interesse público e na segurança jurídica, ante a previsibilidade das consequências de uma dada conduta, diminuição da multiplicidade de ações, e impedimento à prolação de decisões conflitantes.¹⁷ Assim, os interesses individuais homogêneos

¹⁷ Voto-vista da Ministra Regina Helena, no REsp 1428611/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/02/2022, DJe 29/03/2022. FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/02/2022, DJe 29/03/2022, p. 19.

“representam a reunião de interesses individuais que por suas características podem ser tratados coletivamente”.¹⁸

Em matéria tributária, os direitos são individuais porque decorrem de uma relação jurídica obrigacional em que os sujeitos ativo e passivo são bem delimitados; e são homogêneos porque a hipótese de incidência da lei é a mesma para todos os contribuintes vinculados a determinado setor. Nesse sentido, são as lições de Hugo de Brito Machado:

Na relação de tributação podem existir direitos transindividuais de natureza indivisível, como é o caso do direito de não se submeter a um tributo que não tenha sido instituído ou aumentado por lei, nos termos da Constituição Federal. O mandado de segurança coletivo será, então, um instrumento adequado para proteção desse direito. Entretanto, talvez a impetração do mandado de segurança coletivo venha a ser mais frequente para a defesa dos direitos individuais homogêneos, pois na relação de tributação quase todos os direitos dos contribuintes podem ser catalogados nessa categoria.

Realmente, direitos individuais homogêneos são direitos individuais porque situados em relações jurídicas com titularidade individualizada em sujeitos determinados, que são homogêneos porque decorrem da mesma lei e de fatos iguais, isto é, fatos que cabem no mesmo modelo. Assim, por exemplo, se a Administração Tributária pretende cobrar imposto de renda sobre determinados rendimentos, adotando para esse fim uma interpretação restritiva de determinados conceitos utilizados na definição de uma hipótese de isenção tributária, os direitos das diversas pessoas atingidas pela cobrança são direitos individuais homogêneos.¹⁹

Já quanto à legitimidade para defesa desses direitos, substituição e representação processual são espécies do gênero legitimidade extraordinária, que se caracterizam quando não há coincidência entre os sujeitos da relação jurídica de direito material e processual. Substituir é “colocar-se em lugar de alguém” ocupando o polo ativo ou passivo do processo, ainda que não seja o titular do direito material defendido. Representar é “estar em lugar de alguém”, não na qualidade de parte, mas sim, de representante dela.

Os Sindicatos são substitutos processuais na forma do art. 8º, inciso III, da Constituição,²⁰ enquanto as Associações são representantes processuais na

¹⁸ SOUZA, James J. Marins de. Ações Coletivas em Matéria Tributária. *Revista de Processo*, vol. 76, p. 97-103, out./dez. 1994, p. 97.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 400.

²⁰ Art. 8º, III: “É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: III - ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas”.

forma do art. 5º, inciso XXI, da Constituição, que subordina a atuação desta entidade coletiva à autorização expressa do representado.

Ao interpretar o artigo 8º, inciso III, da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento no RE nº 883.642 (Tema nº 823 da Repercussão Geral) de que a legitimidade extraordinária conferida aos sindicatos para atuar como substituto processual nas ações em que defendem direitos e interesses coletivos ou individuais das empresas pertencentes da categoria é ampla e independe da comprovação de filiação ao Sindicato ou de prévia autorização na fase de conhecimento:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. ART. 8º, III, DA LEI MAIOR. SINDICATO. LEGITIMIDADE. SUBSTITUTO PROCESSUAL. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA.

I – Repercussão geral reconhecida e reafirmada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da ampla legitimidade extraordinária dos sindicatos para defender em juízo os direitos e interesses coletivos ou individuais dos integrantes da categoria que representam, inclusive nas liquidações e execuções de sentença, independentemente de autorização dos substituídos.

(RE 883642 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2015, *DJe* 25/06/2015)

O Sindicato atua como legitimado extraordinário, pois mesmo não sendo o titular do direito, exerce a defesa em nome próprio, prescindindo da anuência expressa dos representados. Em outros termos, não há exigência de filiação, razão pela qual não é necessária autorização para discutir o direito individual homogêneo em ação ordinária.

Inclusive, segundo lições de Grieco, “não há limitação temporal para que o substituído se vincule ao impetrante coletivo”.²¹ Portanto, mesmo que não seja filiado na época do ajuizamento da ação, o indivíduo que pertence à categoria ou classe pode buscar a aplicação dos efeitos da lide.

O Sindicato tutela interesses de uma categoria ou classe de forma livre. Não pode, por outro lado, renunciar ou transigir de forma unilateral o direito em debate.

A abrangência dos efeitos das decisões proferidas em ações coletivas propostas por Sindicatos não se limita ao âmbito territorial da jurisdição do órgão

²¹ GRIECO, Nicole. *Ações Coletivas em Matéria Tributária*. São Paulo, 2020, p. 40. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30296/A%C3%A7%C3%B5es%20coletivas%20em%20mat%C3%A9ria%20tribut%C3%A1ria%20-%20Nicole%20Grieco.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 10 maio 2022.

prolator da decisão, a despeito do que dispõe o art. 16, da Lei nº 7.347/85²², aplicado especificamente para as ações civis públicas. Em precedente da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, o Tribunal destacou que “A *res iudicata* nas Ações Coletivas é ampla, em razão mesmo da existência da multiplicidade de indivíduos concretamente lesados de forma difusa e indivisível, não havendo que confundir competência do juiz que profere a sentença com o alcance e os efeitos decorrentes da coisa julgada coletiva”:²³

Quando em discussão a eficácia objetiva e subjetiva da sentença proferida em ação coletiva proposta em substituição processual, a aplicação do art. 2º-A da Lei 9.494/1997 deve se harmonizar com os demais preceitos legais aplicáveis ao tema, de forma que o efeito da sentença coletiva nessas hipóteses não está adstrito aos filiados à entidade sindical à época do oferecimento da ação coletiva, nem limitada sua abrangência ao âmbito territorial da jurisdição do órgão prolator da decisão

(1ª S. EREsp 1.770.377/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 27.11.2019, DJe 07.05.2020) (AgInt no REsp 1.691.620/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/11/2021, DJe 05/11/2021)

Por fim, segundo o parágrafo único do art. 18, do Código de Processo Civil, havendo substituição processual, o substituído poderá intervir como assistente litisconsorcial.

Já quanto à Associação, o direito de representar seus filiados está previsto no artigo 5º, inciso XXI, da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXI – as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente; [...].

Como atua em representação, a entidade deve ter autorização para ajuizar a ação e defender os interesses dos seus associados. O texto constitucional não esclarece qual deve ser o documento que comprove a defesa da atuação da

²² Art. 16. “A sentença civil fará coisa julgada *erga omnes*, nos limites da competência territorial do órgão prolator [...]”.

²³ Acórdão, EREsp 1.770.377/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 27.11.2019, DJe 07/05/2020, p. 10.

associação em defesa de interesses de seus filiados, sendo que a jurisprudência tem admitido “autorização assemblear” ou “procuração individual”.

Assim, conforme pacificado no RE 573.232 (Tema nº 82 da Repercussão Geral), a representatividade pode ser autorizada expressamente quando chancelada por ata de Assembleia-Geral ou autorização individual:

REPRESENTAÇÃO – ASSOCIADOS – ARTIGO 5º, INCISO XXI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ALCANCE. O disposto no artigo 5º, inciso XXI, da Carta da República encerra representação específica, não alcançando previsão genérica do estatuto da associação a revelar a defesa dos interesses dos associados. TÍTULO EXECUTIVO JUDICIAL – ASSOCIAÇÃO – BENEFICIÁRIOS. As balizas subjetivas do título judicial, formalizado em ação proposta por associação, é definida pela representação no processo de conhecimento, presente a autorização expressa dos associados e a lista destes juntada à inicial.

(RE 573.232, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Relator p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 14/05/2014, *DJe* 18/09/2014)

No caso, é exigido comprovante de filiação do associado em data anterior ou até a formalização da medida judicial, conforme fixado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 612.043 (Tema nº 499 da Repercussão Geral), em que foi fixada a tese que “a eficácia subjetiva da coisa julgada formada a partir de ação coletiva, de rito ordinário, ajuizada por associação civil na defesa de interesses dos associados, somente alcança os filiados, residentes no âmbito da jurisdição do órgão julgador, que o fossem em momento anterior ou até a data da propositura da demanda, constantes da relação jurídica juntada à inicial do processo de conhecimento”:

EXECUÇÃO – AÇÃO COLETIVA – RITO ORDINÁRIO – ASSOCIAÇÃO – BENEFICIÁRIOS. Beneficiários do título executivo, no caso de ação proposta por associação, são aqueles que, residentes na área compreendida na jurisdição do órgão julgador, detinham, antes do ajuizamento, a condição de filiados e constaram da lista apresentada com a peça inicial.

(RE 612.043, Relator: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 10/05/2017, *DJe* 05/10/2017)

Portanto, os Sindicatos atuam em substituição processual, em que o Sindicato pode atuar em prol de toda a categoria profissional ou econômica, independentemente de filiação. A defesa coletiva independe de autorização por parte dos interessados e os efeitos da decisão abrangem todo o território nacional.

As Associações, por sua vez, atuam em representação processual, pois os efeitos da sua atuação estão vinculados à autorização expressa e específica dos

associados. Os efeitos da decisão abrangem apenas o território em que localizados os associados.

De toda forma, independente se por substituição ou representação processual, os Sindicatos e Associações são partes legítimas para defender interesses ou direitos individuais homogêneos por meio de ações ordinárias coletivas, com nuances para cada tipo de legitimidade extraordinária.

IV Formação de coisa julgada

A coisa julgada é um conteúdo jurisdicional endereçado a outro juiz ou a um administrador público que devem se abster de exercer qualquer juízo de valor acerca da sentença transitada em julgado. No plano coletivo, a coisa julgada se aproxima de uma norma legal e traz consigo a exegese feita judicialmente, já definida quanto aos seus campos subjetivo e objetivo de aplicação.²⁴

Os efeitos da decisão proferida nos autos de ação coletiva só fazem coisa julgada quando beneficiar a categoria representada (*in utilibus*), sendo que no caso de ser julgada improcedente, não prejudicará os interesses individuais.

Segundo o Código de Defesa do Consumidor, nas ações coletivas fundadas em direitos individuais homogêneos, a sentença fará coisa julgada *erga omnes*, apenas no caso de procedência do pedido. Trata-se da denominada coisa julgada *secundum eventum litis*, que produzirá efeitos a depender do resultado da demanda (art. 103, I).

Segundo o art. 103, §2º, do CDC, em caso de improcedência do pedido, os interessados que não tiverem intervindo no processo como litisconsortes poderão propor ação individual. Logo, é possível reproduzir em ação individual a mesma pretensão deduzida na ação coletiva não exitosa.

Pode-se alegar que a aplicação do dispositivo do CDC ao processo coletivo tributário estabeleceria uma posição de desigualdade entre contribuinte e Fisco. A Procuradoria Fazendária, mesmo saindo exitosa em sua defesa na ação coletiva, ficaria desprotegida dos efeitos da coisa julgada, diante da possibilidade de ajuizamento da mesma demanda em processos individuais.

Conforme as lições de José Rogério Cruz e Tucci, as normas do CDC que tratam de matéria processual compõem um sistema geral do processo das ações coletivas e são de aplicação genérica:

Diante da legislação em vigor, não há dúvida de que o regime da coisa julgada, disciplinado no art. 103 do Código de Defesa do Consumidor,

²⁴ REsp 1391198/RS, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 13/08/2014, DJe 02/09/2014, Informativo nº 544 do STJ.

vale para todas as ações coletivas.⁵ Mesmo que não estejam envolvidas relações de consumo, por força do art. 21 da Lei n. 7.347/85, que recebeu nova redação pelo art. 117 do Código de Defesa do Consumidor, as normas processuais contempladas nesse diploma acabaram formando um sistema geral do processo das ações coletivas. Estas demandas, como é cediço, tendem a tutelar três diversificadas categorias de interesses ou direitos, em virtude da natureza da relação jurídica material: difusos, coletivos e individuais homogêneos.²⁵

Ada Pellegrini Grinover faz um histórico da evolução normativa do direito processual coletivo e defende a aplicação subsidiária das normas do CDC aos demais processos coletivos ainda não positivados em legislação própria:

Muito embora o art. 103 se refira às 'ações coletivas de que trata este Código', na realidade sua abrangência é maior. Com efeito, é certo que o veto presidencial recaiu sobre o art. 89 do Código, que determinava a aplicabilidade de todas as normas processuais a outros direitos ou interesses difusos, coletivos e individuais homogêneos. Mas é igualmente certo que permaneceu íntegro o art. 117 do Código, o qual acrescenta o novo art. 21 à Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985 – a denominada Lei de Ação Civil Pública –, determinando a aplicação, à defesa dos direitos e interesses difusos, coletivos e individuais, no que for cabível, dos dispositivos do Título III do Código do Consumidor. Ademais, é oportuno lembrar que o art. 110 do Código acrescentou o inc. IV ao art. 1º da Lei n. 7.347, estendendo a abrangência desta a qualquer outro interesse difuso ou coletivo. Daí porque os dispositivos processuais do Código se aplicam, no que couber, a todas as ações em defesa de interesses difusos, coletivos, ou individuais homogêneos, coletivamente tratados... Assim, por exemplo, a coisa julgada na ação coletiva a que foi legitimado o sindicato, nos termos do art. 8º, inc. III, da CF, que ainda não encontrou assento próprio na legislação específica, deverá reger-se pelo estatuído no Cap. IV do Tít. III do Código. O mesmo ocorre com as ações promovidas por entidades associativas em defesa dos interesses coletivos de seus filiados (art. 5º, inc. XXI, da CF) e com as ações das comunidades e organizações indígenas em defesa dos interesses dos índios (art. 232 da CF). Pensamos que também o mandado de segurança coletivo, ainda dependente de tratamento legislativo próprio, reger-se-á, até eventual normação em contrário, pelos dispositivos do Código sobre a coisa julgada, que não colidem com a ordenação constitucional e legislativa, mas a complementam.²⁶

²⁵ TUCCI, José Rogério Cruz e. Limites subjetivos da eficácia da sentença e da coisa julgada nas ações coletivas. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102 p. 399-424, jan./dez. 2007, p. 402.

²⁶ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Código brasileiro de defesa do consumidor comentado pelos autores do anteprojeto*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 813-814 *apud* TUCCI, José Rogério Cruz e. Limites subjetivos da eficácia da sentença e da coisa julgada nas ações coletivas, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102 p. 399-424, jan./dez. 2007, p. 402.

Deve-se esclarecer que nas ações coletivas em matéria tributária, a coisa julgada obsta o ajuizamento de novas demandas coletivas por qualquer outro legitimado. Nesse sentido, a formação da coisa julgada se dá *pro et contra*.²⁷

Ocorre que a pretensão exercida por entidades coletivas não limita o exercício da pretensão individual. O efeito da coisa julgada *secundum eventum litis* é a extensão/transporte *in utilibus* dessa coisa julgada para os indivíduos integrantes do grupo.²⁸

Mesmo envolvendo direitos de origem comum, ainda são direitos individuais, razão pela qual mesmo que coletivamente tutelado, não perdem as características que lhe são próprias, nada garantindo o tratamento único e isonômico, pois a tutela coletiva não é o único meio para atingir tais objetivos, conforme defendido no Parecer PGFN/CTJ nº 269/2015:

Se, acidentalmente, por via reflexa, um direito difuso ou coletivo pode, eventualmente, ser protegido em processo “individual” (por exemplo: o direito difuso ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, quando este, em decorrência de prévio dano e em atenção ao acesso à justiça, autoriza a apropriação individual, para fins de tutela preventiva/inibitória), tal decorre de circunstâncias fáticas e de peculiaridades do nosso ordenamento jurídico, não tendo, todavia, o condão de alterar a natureza (transindividual, objetivamente indivisível) desses direitos. O mesmo se aplica aos direitos individuais homogêneos, que, embora possam, em virtude de autorização legislativa, ser coletivamente tutelados, não perdem as características que lhes são próprias, nada garantindo o tratamento único e isonômico a todos os potenciais

²⁷ “RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. PROCESSO COLETIVO. DIREITOS INDIVIDUAIS HOMOGENÊOS. MEDICAMENTO ‘VIOXX’. ALEGAÇÃO DE DEFEITO DO PRODUTO. AÇÃO COLETIVA JULGADA IMPROCEDENTE. TRÂNSITO EM JULGADO. REPETIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 81, INCISO III, E 103, INCISO III E § 2º, DO CDC. RESGUARDO DO DIREITO INDIVIDUAL DOS ATINGIDOS PELO EVENTO DANOSO. DOUTRINA. 1. Cinge-se a controvérsia a definir se, após o trânsito em julgado de decisão que julga improcedente ação coletiva para a defesa de direitos individuais homogêneos, é possível a repetição da demanda coletiva com o mesmo objeto por outro legitimado em diferente estado da federação. 2. A apuração da extensão dos efeitos da sentença transitada em julgado proferida em ação coletiva para a defesa de direitos individuais homogêneos passa pela interpretação conjugada dos artigos 81, inciso III, e 103, inciso III e § 2º, do Código de Defesa do Consumidor. 3. Nas ações coletivas intentadas para a proteção de interesses ou direitos individuais homogêneos, a sentença fará coisa julgada *erga omnes* apenas no caso de procedência do pedido. No caso de improcedência, os interessados que não tiverem intervindo no processo como litisconsortes poderão propor ação de indenização a título individual. 4. Não é possível a propositura de nova ação coletiva, mas são resguardados os direitos individuais dos atingidos pelo evento danoso. 5. Em 2004, foi proposta, na 4ª Vara Empresarial da Comarca do Rio de Janeiro/RJ, pela Associação Fluminense do Consumidor e Trabalhador – AFCONT, ação coletiva com o mesmo objeto e contra as mesmas rés da ação que deu origem ao presente recurso especial. Com o trânsito em julgado da sentença de improcedência ali proferida, ocorrido em 2009, não há espaço para prosseguir demanda coletiva posterior ajuizada por outra associação com o mesmo desiderato. 6. Recurso especial não provido.” (REsp 1302596/SP, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, Rel. p/ Acórdão Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 01/02/2016).

²⁸ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CTJ nº 269/2015, p. 20. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20269-2015.pdf>. Acesso em: 10 maio 2022.

interessados na controvérsia, afinal a tutela coletiva, como se sabe, além de insuficiente, não é o único meio existente para atingir tais objetivos.²⁹

Contudo, conforme o art. 104, do CDC, os efeitos da coisa julgada não beneficiarão os autores de ações individuais preexistentes ao julgamento da ação coletiva, se não for requerida sua suspensão no prazo de trinta dias, a contar da ciência nos autos do ajuizamento da ação coletiva.³⁰

Trata-se de norma que efetiva o princípio da economia processual, conforme fora concebido pela sistemática do direito processual coletivo. Não tendo os autores requerido a suspensão da ação individual, não há óbice para a propositura da ação individual, pois não se configura a litispendência, porém a coisa julgada formada na ação coletiva *in utilibus* não os alcança.

O pedido de suspensão, por outro lado, assegura a continuidade do processo individual em caso de improcedência da pretensão coletiva. No caso de não ajuizamento da ação individual, a demanda coletiva interrompe o prazo prescricional para a propositura da demanda individual.

Um ponto delicado envolvendo a aplicação do art. 104, do CDC é a comprovação da ciência nos autos do ajuizamento da ação coletiva.

Para as ações propostas por Associação, a autorização assemblear ou a procuração individual podem servir de comprovação de ciência e da anuência da empresa associada para a propositura de demanda coletiva pela entidade coletiva. Essa comprovação deve ser informada nos autos do processo individual. Nos casos dos Sindicatos, compete à parte ré, Procuradoria Fazendária, peticionar na demanda individual informando o juízo e o próprio sindicalizado do ajuizamento da demanda coletiva contra ela, sob pena de não se aplicar a regra do CDC.

Por fim, destaca-se que o Superior Tribunal de Justiça analisou a necessidade de Sindicato ou Associação indicarem especificamente o interesse de agir de cada um de seus representados a fim de que houvesse a congruência entre a causa de pedir e os efeitos da coisa julgada. Prevaleceu o entendimento de que a caracterização das situações litigiosas de origem comum no pedido inicial pode ser feita de forma exemplificativa, prescindindo da descrição pormenorizada de cada caso:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO COLETIVA. SINDICATO. INTERESSE DE AGIR. CAUSA DE PEDIR. EXIGÊNCIA DE DESCRIÇÃO

²⁹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CTJ nº 269/2015*, p. 9. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20269-2015.pdf>. Acesso em: 10 maio 2022.

³⁰ Não importa se a matéria foi ou não provada. Sem relevância é a quantidade ou qualidade da prova. Somente há coisa julgada *erga omnes* nos casos de procedência do pedido.

PORMENORIZADA DA SITUAÇÃO DE TODOS OS SUBSTITUÍDOS. DESCABIMENTO.

[...] 2. O Tribunal a quo confirmou a sentença que extinguiu o processo sem resolução de mérito, por entender que *não ficou comprovado o interesse de agir*.

3. Inicialmente, constata-se que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

4. *É clássica a concepção de que o interesse de agir é identificado pela análise do binômio necessidade-utilidade. Em outras palavras, a aludida condição da ação se faz presente quando a tutela jurisdicional se mostrar necessária à obtenção do bem da vida pretendido e o provimento postulado for efetivamente útil ao demandante, proporcionando-lhe melhora em sua situação jurídica.*

5. Tem prevalecido na jurisprudência do STJ o entendimento de que a aferição das condições da ação deve ocorrer in *status assertionis*, ou seja, à luz das afirmações do demandante (Teoria da Asserção). [...]

6. *Em ações coletivas, é suficiente para a caracterização do interesse de agir a descrição exemplificativa de situações litigiosas de origem comum (art. 81, III, do CDC), que precisam ser solucionadas por decisão judicial.*

7. A exigência de que o autor arrole todas as ações judiciais ajuizadas pelos substituídos, nas quais teriam ocorrido em tese a tributação indevida, *é incompatível com o microsistema do processo coletivo, em que prevalece a repartição da atividade cognitiva em duas fases, caracterizada pela limitação da cognição, num primeiro momento, às questões fáticas e jurídicas comuns às situações dos envolvidos. Apenas posteriormente, em caso de procedência do pedido, é que a atividade cognitiva é integrada pela identificação das posições individuais de cada um dos substituídos* (Processo coletivo: tutela de direitos coletivos e tutela coletiva de direitos, Teori Albino Zavascki, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 162).

8. *Portanto, é prescindível que a causa de pedir da ação coletiva propriamente dita (primeira fase cognitiva) contemple descrição pormenorizada das situações individuais de todos os servidores que supostamente foram submetidos a pagamento indevido de Imposto de Renda.*

9. Recurso Especial provido.

(REsp 1395875/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/02/2014, DJe 07/03/2014). (grifo nosso)

O acórdão esclareceu que a atividade cognitiva nas ações coletivas é dividida em duas partes: a primeira envolvendo a análise abstrata das situações fáticas e jurídicas em comum; e a segunda, em caso de procedência da ação coletiva, envolvendo a liquidação pelo particular de seu direito reconhecido.

Portanto, a coisa julgada só é aplicável no caso de liquidação e execução da sentença em que o contribuinte requer a aplicação daquela decisão para o seu caso concreto, sujeitando-se à tutela individual e devendo instruir o processo coletivo com documentos e informações necessárias à liquidação de seu crédito. Nos casos de ação coletiva proposta por Sindicato, a própria entidade pode substituir o contribuinte na liquidação da sentença.³¹

Outra opção conferida ao contribuinte é habilitar seu crédito perante a Receita Federal para obter o direito à restituição ou compensação. A habilitação decorrente de ação judicial coletiva é medida que tem por objetivo analisar os requisitos preliminares acerca da existência do crédito, quais sejam, legitimidade do requerente, existência de sentença transitada em julgado e inexistência de execução judicial, em respeito ao princípio da indisponibilidade do interesse público. Para tanto, o contribuinte deverá comprovar a desistência da execução do título judicial, na forma do inciso V, do art. 103, da IN RFB nº 2055/2021:

Art. 103. O pedido de habilitação do crédito será deferido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante a confirmação de que:

I – o sujeito passivo figura no polo ativo da ação;

II – a ação refere-se a tributo administrado pela RFB;

III – a decisão judicial transitou em julgado; IV - o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e

V – caso o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou a apresentação de declaração pessoal de inexecução do título judicial na Justiça Federal e de certidão judicial que a ateste.

Como desfecho, repisa-se que o processo coletivo tributário não se confunde com o processo objetivo de controle abstrato de normas. A procedência naquele não produz eficácia *erga omnes* em relação à norma questionada em si, mas, tão somente, quanto à sua inaplicabilidade em relação à determinada coletividade.

V Conclusões

Apesar de negada a possibilidade de discussão de matéria tributária em sede de ação civil pública, nos termos do artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 7.347/1985 e do entendimento do Supremo Tribunal Federal no ARE 694.294

³¹ STF, RE 883.642 RG, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 18/06/2015, DJe 25/06/2015.

(Tema nº 645 da Repercussão Geral), a vedação não pode ser aplicada para os Sindicatos e Associações ajuizarem ação ordinária coletiva.

Para o Ministério Público, a vedação decorre da previsão do art. 129, inciso III, da Constituição Federal e do art. 81 do Código de Defesa de Consumidor, em que o legislador optou por não incluir na competência do *Parquet* a proteção dos direitos individuais homogêneos.

Contudo, isso não impede as entidades associativas de defenderem esses direitos em ações coletivas, pois são ações destinadas à tutela de direitos individuais homogêneos.

Eventual restrição de acesso à justiça por entidades coletivas traria prejuízos aos contribuintes, já que a coletivização das demandas garante isonomia a todas as pessoas que se encontram na mesma relação jurídica, bem como implica em economia processual, reduzindo a quantidade de ações individuais.

Logo, é possível aos Sindicatos como substitutos processuais e às Associações como representantes processuais ajuizarem ações coletivas para discutir matéria tributária, nos termos dos arts. 5º, inciso XXI, e 8º, inciso III, da Constituição.

Os Sindicatos atuam em substituição processual, em que a entidade pode atuar em prol de toda a categoria profissional ou econômica, independentemente de filiação. A defesa coletiva independe de autorização por parte dos interessados e os efeitos da decisão abrangem todo o território nacional.

As Associações, por sua vez, atuam em representação processual, pois os efeitos da sua atuação estão vinculados à autorização expressa e específica dos associados. Os efeitos da decisão abrangem apenas o território em que localizados os associados.

Um aspecto particular envolvendo a natureza tributária nas demandas coletivas é que as ações devem ser preventivas, tendo em vista a impossibilidade de ajuizar ação repressiva, já que a eficácia da tutela se limita à declaração da inexistência de relação jurídica de direito material discutida.

Por fim, os efeitos da decisão proferida nos autos de ação coletiva só fazem coisa julgada quando beneficiarem a categoria representada (*in utilibus*), sendo que no caso de ser julgada improcedente, não prejudicará os interesses individuais. Por outro lado, há coisa julgada *pro et contra* sobre as demais entidades coletivas que representam interesses do mesmo setor.

Julgada procedente a pretensão coletiva, a liquidação/execução deve se dar de modo individualizado, pois mesmo envolvendo direitos de origem comum, ainda são direitos individuais, razão pela qual mesmo que coletivamente tutelado, não perdem as características que lhe são próprias, nada garantindo o tratamento único e isonômico. Assim, o contribuinte ou o substituto/representante pode instruir o processo coletivo com documentos e informações necessárias à liquidação

de seu crédito ou pode buscar a restituição/compensação do crédito perante a Receita Federal.

Referências

ALMEIDA, João Batista de. *Aspectos controversos da ação civil pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

ALVIM, Teresa Arruda. *Ação Civil Pública*. *Revista de Processo*, vol. 87, 1997.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Ações coletivas na Constituição Federal de 1988*. *Revista de Processo*, vol. 61, jan./1991.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Parecer PGFN/CTJ nº 269/2015*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20269-2015.pdf>. Acesso em: 10 maio 2022.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de Direito Processual Civil: Direito Processual coletivo e Direito Processual público*. Tomo III, vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAMPOS, Rogério *et al.* (Coord.). *Novo código de processo civil comentado na prática da Fazenda Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

CAVALCANTI, Marcos de Araújo. A Questão Terminológica: “Ação Civil Pública” ou “Ação Coletiva”. *Revista Dialética de Direito Processual*, nº 132, p. 76-87. Disponível em: http://www.bvr.com.br/abdpro/wp-content/uploads/2016/03/a_questao_terminologica_acao_civil_publica_cavalcanti.pdf. Acesso em: 16 maio 2022.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. *Ação de Classe em Matéria Tributária como Instrumento de Acesso à Justiça*. Recife, 2009. Disponível em: http://tede2.unicap.br:8080/bitstream/tede/897/2/dissertacao%20roberval_rocha_ferreira_filho.pdf. Acesso em: 10 maio 2022.

GOMES JR., Luiz Manoel. *Curso de Direito Processual Civil coletivo*. 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: SRS, 2008.

GRIECO, Nicole. *Ações Coletivas em Matéria Tributária*. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30296/A%C3%A7%C3%B5es%20coletivas%20em%20mat%C3%A9ria%20tribut%C3%A1ria%20-%20Nicole%20Grieco.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 10 maio 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MAZZILLI, Hugo Nigro. *A Defesa dos Interesses Difusos em Juízo: meio ambiente, consumidor, patrimônio cultural, patrimônio público e outros interesses*. 20. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. *Impropriedade da Ação Civil Pública em matéria tributária*. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/Congresso/utese28.htm>. Acesso em: 10 maio 2022.

NASRALLAH, Amal. *Competência dos Sindicatos nas Ações Tributárias*. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2021/09/competencia-dos-sindicatos-nas-acoes-tributarias/>. Acesso em: 10 maio 2022.

REI, José Anijar Fragoso. *A Legitimidade Ativa da Defensoria Pública para ajuizar Ação Civil Pública em matéria tributária*. Disponível em: https://www.anadep.org.br/wtksite/cms/conteudo/18602/JOS__ANIJAR_FRAGOSO_REI.pdf. Acesso em: 10 maio 2022.

SILVEIRA, Sebastião Sérgio da; SILVEIRA, Ricardo dos Reis. *Ação Civil Pública em matéria tributária, como instrumento de acesso à justiça*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=f00ca20f88ef7d8e>. Acesso em: 10 maio 2022.

SOUZA, James J. Marins de. *Ações Coletivas em Matéria Tributária*. *Revista de Processo*, vol. 76, p. 97-103, out./dez. 1994.

TUCCI, José Rogério Cruz e. Limites subjetivos da eficácia da sentença e da coisa julgada nas ações coletivas. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102 p. 399-424, jan./dez. 2007.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Processo coletivo: tutela de direitos coletivos e tutela coletiva de direitos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

RIBEIRO, Gabriella Alencar; SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. Ajuizamento de ação ordinária coletiva em matéria tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 20, n. 117, p. 63-86, maio/jun. 2022.
