

UNIVERSIDADE DE RIBEIRÃO PRETO
FACULDADE DE DIREITO “LAUDO DE CAMARGO”
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITOS COLETIVOS E CIDADANIA

FRADIQUE MAGALHÃES DE PAULA JUNIOR

A TUTELA COLETIVA TRIBUTÁRIA: DIFICULDADES EM SUA
CONCREÇÃO

RIBEIRÃO PRETO
2021

FRADIQUE MAGALHÃES DE PAULA JUNIOR

A TUTELA COLETIVA TRIBUTÁRIA: DIFICULDADES EM SUA
CONCREÇÃO

Dissertação apresentada à Universidade de
Ribeirão Preto - UNAERP, como requisito para a
obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientadora: Prof. Dra. Flávia de Almeida
Montingelli Zanferdini.

RIBEIRÃO PRETO
2021

Ficha catalográfica preparada pelo Centro de Processamento
Técnico da Biblioteca Central da UNAERP

- Universidade de Ribeirão Preto -

D419t De Paula Junior, Fradique Magalhães, 1982-
A tutela coletiva tributária: dificuldades em sua concreção /
Fradique Magalhães De Paula Junior. - - Ribeirão Preto, 2021.
130 f.: il. color.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Flávia de Almeida Montingelli Zanferdini.

Dissertação (mestrado) - Universidade de Ribeirão Preto,
UNAERP, Direito. Ribeirão Preto, 2021.

1. Direito processual tributário. 2. Tutela coletiva tributária.
3. Princípio da justiça. 4. Segurança jurídica. I. Título.

CDD 340

FRADIQUE MAGALHÃES DE PAULA JUNIOR

A TUTELA COLETIVA TRIBUTÁRIA: DIFICULDADES EM SUA CONCREÇÃO

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Ribeirão Preto para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direitos Coletivos e Cidadania

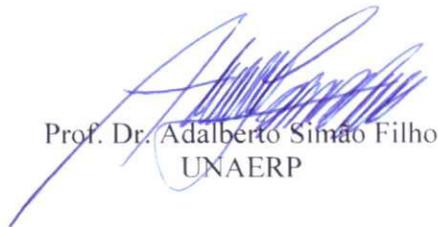
Data da defesa: 15 de setembro de 2021

Resultado: Aprovado

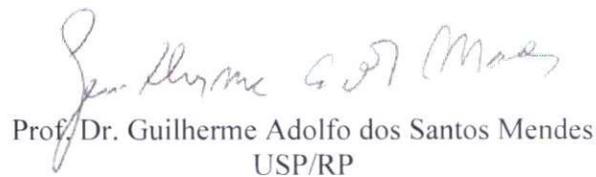
BANCA EXAMINADORA



Profa. Dra. Flávia de Almeida Montingelli Zanferdini
Presidente - UNAERP



Prof. Dr. Adalberto Simão Filho
UNAERP



Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes
USP/RP

Dedico este trabalho a Deus primeiramente e a todos que direta e indiretamente contribuíram para o desenvolvimento e aprimoramento deste.

Obrigado!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer a minha família, principalmente Ana Paula, esposa generosa e paciente que compreendeu meus anseios e sempre me incentivou nos meus objetivos. Minha mãe, que sem ela não seria possível, sempre dedicada e compreensiva.

Aos meus filhos, Lorenzo e Fradique, que me alegram e me incentivam na crença de um mundo melhor.

Ao meu amigo e orientador Prof. Dr. Zaiden Geraige, que pela única certeza que temos na vida, faleceu, nos deixando saudades e conhecimentos, com sua sutil maneira de nos ensinar. Nesses momentos, profunda é a poesia de Fernando Pessoa (1932): “morte é a curva da estrada, morrer é só não ser visto. Se escuto, eu te ouço a passada existir como eu existo. A terra é feita de céu. A mentira não tem ninho. Nunca ninguém se perdeu. Tudo é verdade e caminho”.

A minha orientadora Dra. Flávia Zanferdini que aceitou o encargo de me auxiliar no “meio do caminho” e enobreceu o desenvolvimento desse trabalho, além da sempre prestativa Me. Ticiani Garbellini que teve paciência e me ajudou na organização desse labor.

Aos professores, Prof. Dr. Sebastião da Silveira, Prof. Dr. Adalberto Simão Filho, Prof. Dr. Lucas de Souza Lehfeld, Prof. Dr. Nuno Manuel Morgadinho dos Santos Coelho e Prof. Dr. Olavo Augusto Vianna Alves Ferreira, que magistralmente nos instigam a uma visão crítica e evolutiva sobre o Direito.

A todos que, direta ou indiretamente, colaboraram, notadamente a Patrícia Araújo Machado Riul que desenvolve um excelente trabalho na secretaria de Pós-Graduação Stricto Sensu.

Aos colegas da turma de mestrado, nas trocas de experiência e amizade constituída.

Conhecereis a verdade, e a verdade vos fará livres (João 8:32)

RESUMO

O contencioso tributário é apto a acarretar danos, aos contribuintes e ao Poder Público. De modo efetivo provoca efeitos deletérios, resultado da complexidade das normas tributárias e da regressividade do sistema tributário, além do alto congestionamento dos pleitos tributários, padecendo assim uma morosidade excessiva. O princípio da igualdade, da mesma forma, fica comprometido pela pulverização de demandas e decisões referentes ao direito tributário. Nesse contexto, também há sério comprometimento à arrecadação pelos Entes Públicos, o que ocasiona impactos no orçamento público e ações governamentais, comprometendo, ainda, a execução e a efetividade de políticas públicas que dependem de arrecadação. A utilização das ações coletivas em matéria tributária tem a aptidão de afastar essas duas situações mencionadas acima. As decisões sumuladas dos Tribunais Superiores que negam a aplicação da tutela tributária pairam em requisitos processuais, como por exemplo a legitimidade ativa do Ministério Público para ajuizar ações civis públicas na seara tributária. As limitações subjetiva e geográfica da coisa julgada acabam por acarretar o ajuizamento de milhares de ações com matéria jurídica tributária idêntica, essas ações, pulverizadas, posteriormente poderão ter julgamento com aplicação de teses firmadas através das técnicas de uniformização. Dessa forma, se o sistema processual permite e incentiva a uniformização, em nome dos princípios da justiça, do devido processo legal e da segurança jurídica, bem como o análise sobre a superioridade e efetividade da tutela coletiva em face da individual, pode-se afirmar que não fazem sentido as decisões que buscam restringir a eficácia das ações coletivas sobre temas tributários. O escopo desse trabalho é, portanto, analisar a utilização das ações coletivas em matéria tributária como instrumento efetivo à solução das questões tributárias.

Palavras-chave: Direito processual tributário. Tutela coletiva tributária. Princípio da justiça. Segurança jurídica. Devido processo legal.

ABSTRACT

Tax litigation is capable of causing damages to taxpayers and to the Government. Indeed, it causes deleterious effects, resulting from the complexity of tax rules and the regressive nature of the tax system, in addition to the high congestion of tax claims, thus suffering excessive delay. The principle of equality, in the same way, is compromised by the pulverization of demands and decisions related to tax law. In this context, there is also a serious commitment to collection by Public Entities, which impacts on the public budget and government actions, also compromising the execution and effectiveness of public policies that depend on collection. The use of collective actions in tax matters has the ability to rule out these two situations mentioned above. The summated decisions of the Superior Courts denying the application of the tax protection hover in procedural requirements, such as the active legitimacy of the Public Ministry to file public civil actions in the tax area. The subjective and geographical limitations of the *res judicata* end up leading to the filing of thousands of lawsuits with identical tax matters, these lawsuits, pulverized, may later be judged with the application of these established through standardization techniques. Thus, if the procedural system allows and encourages standardization, in the name of the principles of justice, due process of law and legal certainty, as well as the analysis of the superiority and effectiveness of collective protection over individual, it can be said that decisions that seek to restrict the effectiveness of collective actions on tax matters make no sense. The scope of this work is, therefore, to analyze the use of collective actions in tax matters as an effective instrument for solving tax issues.

Keywords: Tax procedural law. Collective tax relief. Principle of justice. Legal security. Due to the legal process.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO	11
2.1	O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	15
2.2	UM BREVE PANORAMA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO	16
2.3	O DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO	28
2.4	A EVOLUÇÃO DO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO	32
2.4.1	Direito Tributário Sob a Ótica do Processo	35
3	PRINCÍPIOS JURÍDICOS DO DIREITO E PROCESSO TRIBUTÁRIO	39
3.1	OS PRINCÍPIOS EM GERAL, RELATIVOS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO E AO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO	40
3.2	O PAPEL DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS NA ATUAL TEORIA GERAL DO DIREITO.....	46
3.3	JUSTIÇA COMO PRINCÍPIO	47
3.3.1	A Doutrina do Direito Justo de Karl Larenz	51
3.3.2	Direito Tributário e Direito Justo.....	52
3.4	DA SEGURANÇA JURÍDICA	55
3.5	DEVIDO PROCESSO LEGAL	60
4	A TUTELA COLETIVA E O DIREITO TRIBUTÁRIO	66
4.1	O DIREITO COLETIVO E SUAS ESPÉCIES: DIREITO TRIBUTÁRIO COMO DIREITO COLETIVO.....	68
4.2	MICROSSISTEMA PROCESSUAL COLETIVO	74
4.3	AÇÃO ORDINÁRIA COLETIVA.....	80
4.4	MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO	85
4.5	AÇÃO CIVIL PÚBLICA	92
4.6	CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE COMO MECANISMO DE TUTELA COLETIVA	96
4.6.1	Ação Direta de Inconstitucionalidade.....	103
4.6.2	Ação Direta de Constitucionalidade	107
4.6.3	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental	110
5	CONCLUSÃO	113
	REFERÊNCIAS	115

1 INTRODUÇÃO

A ciência do direito passa por constante evolução e os diferentes ramos do direito almejam autonomia e eficiência, apesar disso, esse desenvolvimento por vezes encontra-se estagnado ou mesmo retrocedendo ante a demasiados e desnecessários entraves.

O direito tributário como ramo do direito público não é diferente, no entanto, possui algumas peculiaridades que impactam diretamente a sociedade, no caso os contribuintes em sua relação com o Estado. Não é de hoje, que essa ligação detém especial importância, pois a limitação ao poder do Estado passou por reiterados pleitos da sociedade, não de outra maneira o direito tributário possui amparo constitucional, sendo consagrado na Constituição Federal de 1988, na secção II, as limitações ao poder de tributar.

Hodiernamente vivenciamos uma insegurança jurídica, além do caos sanitário e econômico ante a pandemia da Covid-19, mas, retornando ao direito tributário, verifica-se o aumento dos julgamentos nessa senda, pois, nunca se julgou tanta matéria tributária na Suprema Corte como no ano de 2020, em 2021 não está sendo diferente.

Pois bem, verificando essa gradual importância desse ramo do direito, resta analisar os instrumentos que efetivamente aplicam suas premissas, assim, adentraremos no direito processual tributário e sua evolução como ramo autônomo do direito e seu reflexo na tutela do direito tributário.

Na vertente processual do direito tributário será analisado os imprescindíveis princípios norteadores e sua aplicação prática na resolução dos conflitos, verificando se esses são realmente aplicados.

Por conseguinte, se adentrara na tutela coletiva, fazendo um cotejo com o direito tributário, verificando sua aplicabilidade, elencando seus requisitos e a sua contribuição para concretização dos princípios analisados na seção anterior.

Nada obstante haver a análise da evolução da doutrina sobre os temas elencados, a intenção é ressaltar esses itens na jurisprudência, destacando pragmaticamente a aplicação das premissas abordadas.

Destarte, os principais instrumentos que tutelam coletivamente o direito tributário serão examinados, destacando pontualmente os entraves encontrados na aplicabilidade desses instrumentos na tutela coletiva tributária, tentando identificar o real motivo desta e seus efeitos na sociedade.

A liberdade judicial decorrente do julgamento a partir de princípios constitucionais e de outros valores fez com que, para uma mesma situação, fossem possíveis a

adoção de diversas soluções, afastando-se este de um necessário ambiente dotado de previsibilidade. O texto legal, embora esse fosse o seu primeiro objetivo quando interpretado, passou a admitir o exercício de argumentação capaz de se chegar a resultados diferentes, com ofensa ao princípio da igualdade.

Em decorrência disso, deve existir o esforço de unidade do Direito, o que propiciará, a um só tempo: a observância da justiça, do devido processo legal, da segurança jurídica e de seus subprincípios, entre eles, da legalidade, da igualdade e, por que não, da moralidade.

A propósito, um dos maiores problemas enfrentados pelos sistemas jurídicos, especialmente nos casos em que há uma grande quantidade de processos com o mesmo tema, é assegurar uma uniformidade de posicionamento, até porque, como já foi dito, a Jurisdição é una e a lei, em razão de regular a vida em sociedade, deve, dentro de padrões razoáveis, ter apenas uma interpretação, conferindo segurança e estabilidade, não sendo desarrazoado a sociedade esperar do Poder Judiciário a mesma resposta para casos idênticos, o que é consequência direta e imediata do princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da CF).

A segurança jurídica é protegida de várias maneiras pela Constituição Federal e deduzida do Estado de Direito, tanto na sua dimensão formal (relacionado ao respeito à separação de Poderes, hierarquia das normas e proteção pelo Judiciário), quanto na dimensão material, justamente por ser um direito-garantia.

Não sem motivo, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que o princípio da segurança jurídica é “um subprincípio do princípio do Estado de Direito”, instituindo princípios para serem seguidos pela Administração Pública, que também irão lhe repercutir efeitos, como o da moralidade.

Assim, somando-se os pontos elencados e suas premissas, o presente trabalho buscará analisar, através de uma avaliação crítica, o desenvolvimento da tutela coletiva tributária, verificando os entraves em sua efetiva aplicação e as possíveis soluções para que seja efetivada sua tutela, pacificando assim os anseios sociais.

Para a realização desse presente trabalho será utilizado como método de abordagem o hipotético-dedutivo, partindo de estudos de revisão bibliográfica na área sociológica e jurídica, através da doutrina, dissertações, teses, artigos, legislação e precedentes, além de pesquisa em clássicos autores. O procedimento será o sócio-histórico, além disso, as pesquisas serão as quantitativas e qualitativas, disponíveis pelos renomados institutos de pesquisa e agências internacionais relacionadas com o assunto, ressaltando o cotejo entre a doutrina e a jurisprudência.

2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

O ser humano busca, fervorosamente, a satisfação de seus interesses, assim como a representação do futuro como distinção entre o homem e demais animais. Contemporaneamente, de outro modo, diríamos que o prazer de levar uma vida em comum os incita a viver em grupos gerando conflitos, em razão de interesses contrapostos. Por outro lado, tais conflitos devem ser disciplinados por algum critério que esbarre no limite da liberdade, tornando possível o convívio em sociedade. (VASCONCELOS, 2000, p. 11)

Na busca da resolução dos conflitos, a prevalência dos mais fortes é uma faceta possível, mas o ser humano, dotado de racionalidade e sociabilidade, possui competência para o desenvolvimento de instrumentos institucionais para dirimir conflitos, prevalecendo assim, o querer de todos e não somente do mais forte. O Direito é o principal desses instrumentos, que deve se orientar por critérios de justiça, segurança e razoabilidade.

É certo que tais critérios nem sempre são observados e jamais serão completamente atingidos. Por outro lado, não se deve esquecer que o Direito, como toda obra humana, é imperfeito, sofrendo constantes aprimoramentos e, às vezes, alguns retrocessos, ao longo da história. (MACHADO SEGUNDO, 2000a, p. 16)

Conforme preleciona Hugo de Brito Machado Segundo (2020a, p. 2):

Esse instrumento exprime-se através de enunciados, cuja forma e procedimento de criação variam conforme a sociedade que os idealiza, mas que, essencialmente: (a) prescrevem genericamente valores a serem realizados na medida que for factual e juridicamente possível (princípios); (b) preveem determinada hipóteses e prescrevem condutas a serem observadas se e quando tais hipóteses se concretizarem (regras); estes dois primeiros de natureza hipotética (normas); ou finalmente, (c) determinam a conduta a ser seguida em determinado caso concreto, de sorte a pôr termo aos conflitos de interesses (ordens ou provimentos).

O desenvolvimento das relações entre seres humanos, culminou na criação do Estado, que possui dentre seus objetivos proteger seus integrantes em suas relações internas e externas. Trouxe consigo também a tarefa de elaborar normas jurídicas e torná-las eficazes, fazendo com que alguns doutrinadores confundissem o Estado com o próprio Direito, portanto, em rigor, não seria possível a submissão do Estado ao Direito. (VASCONCELOS, 2000, p. 43)

Atualmente, essa visão não encontra amparo, pois são reconhecidas fontes de direito não estatais, tais como: costumes, os princípios gerais do direito e a doutrina. Assim

nasceu o Estado Democrático de Direito, submetendo a conduta do Estado e dos indivíduos as normas previamente concebidas.

O Direito Público, como um dos ramos do Direito é utilizado, preponderantemente, para fins didáticos, não tendo fundamento científico para tanto (BECKER, 1998, p. 115; NOGUEIRA, 1964), por outro lado, importante ressaltar que o objeto de estudo se aterá ao Direito Tributário, que abrange o conjunto de normas que disciplinam a relação impositiva do Estado em exigir compulsoriamente dos cidadãos os recursos financeiros necessários para desenvolver suas funções. (MACHADO SEGUNDO, 2020a, p. 3)

Imperioso reconhecer o caráter absoluto da unidade do sistema jurídico, pois essa premissa é uma das bases de nosso sistema, que nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 43):

Com efeito, a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar reconhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas. Uma coisa é certa: qualquer definição que se pretenda há de respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e múltiplos setores, se aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível.

Denota-se que a unicidade do ordenamento jurídico, tendo como linha mestra a Constituição Federal, é dotada de força normativa. (HESSE, 2004)

Após essa ressalva, iremos abordar a conceituação de direito tributário, pois a doutrina faz a análise sob vários prismas, como por exemplo a própria nomenclatura, há quem a denomina de “Direito Tributário”, “Direito Fiscal” ou ainda “Direito Financeiro”. (CARVALHO, 2016, p. 45)

Pela dicotomia divisória (público e privado), o Direito Tributário é pertencente à esteia pública, fazendo com que, pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária, suas normas sejam cogentes e inderrogáveis. Destaca-se que o mesmo direito é reconhecido como direito de sobreposição, haja vista que atua sobre as relações que se formam sob a égide das demais normas do ordenamento jurídico.

Paulo de Barros Carvalho elenca três características da ciência do Direito Tributário: a) como sendo ramo didaticamente autônomo do direito; b) integrado pelo conjunto de proposições jurídicas normativas; e, c) que correspondem, direta ou

indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. (CARVALHO, 2016, p. 44)

De outro modo, Kiyoshi Harada (2016, p. 323) conceitua o Direito Tributário como uma disciplina que regula a retirada compulsória pelo Estado de parcela de riqueza de seus súditos, observando os princípios do Estado Democrático de Direito.

Outrossim, Ruy Barbosa Nogueira leciona: “o Direito Tributário é a disciplina da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições”. (NOGUEIRA. 1998, p. 30)

Nesse sentido Gomes de Sousa (1975, p. 40) ensina que: Direito Tributário é o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado, no que se refere à obtenção de receitas que correspondem ao conceito de Tributo.

Alfredo Augusto Becker (1998, p. 257) expõe que o “Direito Tributário é o sistema formado pelas regras jurídicas que disciplinam o nascimento, a vida e a extinção do dever”.

Por outro lado, para promover o bem coletivo, destacando-se a erradicação da pobreza e a marginalização, em consonância com objetivos da nossa Carta Magna, o Estado se utiliza do poder de tributar para alcançar os meios financeiros e econômicos necessários, sempre observando a delimitação constitucional.

Ressaltando que o sistema tributário nacional, em grande parte, é regulado constitucionalmente (BALEIRO, 2010, p. 71), conforme descreve Jarach (1943, p. 22)

[...] uma parte do Direito Constitucional, a que é tributário pelo objeto a que se refere, porém é constitucional, porque sua tarefa consiste em disciplinar a soberania do Estado em determinado setor – o da atividade tributária.

Há doutrinadores, como Geraldo Ataliba (1968, p. 223-224), que negam a existência de um Sistema Tributário Nacional:

Há um sistema tributário nacional sem dúvida, mas, ao contrário do francês e do italiano, por exemplo, não reúne as condições para ser considerado nacional. E o fato de haver normas constitucionais voltadas para todas as pessoas políticas – o que sempre houve aqui e em todas as federações – não chega, por si só, a dar caráter a tal sistema.

Para que o Sistema Tributário pudesse ser reputado nacional, seria necessário que o legislador o revestisse da mesma qualidade, o que não acontece. Pelo contrário, temos uma

multiplicidade de legisladores a contribuir para uma modelagem distinta entre os entes federados. (HARADA, 2016, p. 335)

Entendemos que a designação “sistema” está expressamente destacada na constituição federal, assim, preferir-se-á seguir a doutrina majoritária que admite a existência de um sistema tributário nacional.

Pois bem, a tributação é uma das ferramentas de arrecadação, entretanto pode ser ferramenta de simplificação do sistema e intervenção sobre o domínio econômico (SCHOUERI, 2005), tendo estas a função extrafiscal da tributação, devendo-se averiguar também a finalidade normativa caracterizadora da função extrafiscal (MENDES, 2009, p. 97-99), entretanto, abordaremos o viés arrecadatório da tributação para demonstrar a relação entre este e o poder estatal.

Não adentraremos, nesse momento, nas questões pertinentes à justiça fiscal. A tributação é ou, ao menos, deveria ser suportada por todos os cidadãos na medida de sua capacidade contributiva. Por outro lado, o caráter arrecadatório não é apenas um meio de manter o aparato estatal em funcionamento, mas também um dever de solidariedade social, que, conforme explana Machado Segundo (2020a, p. 5-6), trata-se de um princípio constitucional:

A solidariedade social não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Sendo responsabilidade do Estado zelar pelo equilíbrio da sociedade, conforme leciona Rosso (2009, p. 268):

Por mais surpreendente que possa parecer ao analista superficial, o direito de tributar nasce, justamente, da opção da Constituição brasileira pela liberdade de iniciativa e proteção à propriedade privada (art. 5º, XXII e XXIII, da CF/1988). O caminho adotado pela Constituição, entretanto, implica em compromissos em sentido contrário: o Estado Fiscal não prescinde do combate à injustiça social ocasionada pela liberdade de iniciativa. Cabe ao Estado, ao aceitar a liberdade de iniciativa, remediar os desequilíbrios por ela ocasionados.

Conota-se um sentido instrumental ao direito tributário na busca da realização efetiva da cidadania e justiça social. Sem embargo, não é de hoje que nosso sistema tributário é classificado como “manicômio”, conforme já delineado por Alfredo Augusto Becker, fazendo alusão às questões tributárias entre fisco e contribuintes.

2.1 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Sob o prisma das normas constitucionais e da disciplina estabelecida no Código Tributário Nacional, crédito tributário é o valor devido ao Estado a título de tributo, sendo o objeto da relação jurídica tributária.

Etimologicamente, crédito significa “crer” ou “ter confiança”. Isso porque, as expressões “*credo, crediti e creditum*” desde o século XVI vinham sendo traduzidas por crer, confiar a outros ou emprestar com fé na moral do tomador do empréstimo. (ASSONI FILHO, 2017, p. 17)

Hugo de Brito Machado (2007, p. 149) conceitua crédito tributário como sendo:

O vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional).

Crédito tributário é, em síntese, a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança. Decorre da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta. É exatamente o que prescreve o artigo 139 do Código Tributário Nacional. Dispõem, também os artigos 140 e 141 do Código Tributário Nacional:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (BRASIL, 1966)

Assim, com base na doutrina de Hugo de Brito Machado (2017, p. 150), podemos simplificar definindo obrigação tributária como correspondendo a obrigação ilíquida do direito civil e crédito tributário corresponde a aludida obrigação já liquidada. O lançamento poderia ser comparado ao processo de liquidação.

A rigor, inexistente diferença entre crédito tributário e obrigação tributária. Da obrigação tributária surge para o Estado um direito subjetivo de crédito que poderá ser exercido e cobrado.

O art. 139 supracitado prescreve que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. Denota-se, portanto, que a obrigação tributária possui conteúdo patrimonial, que coincide com o conceito do crédito tributário.

A concretização do crédito para a Fazenda Pública passa por diferentes momentos:

- a) constituição (fato gerador);
- b) exigibilidade (lançamento ou decisão administrativa definitiva); e,
- c) crédito exequível (inscrição em dívida ativa).

Em razão disso, dispõe o sistema normativo que as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem a sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem (art. 140 do Código Tributário Nacional).

Nesse contexto, resta claro que a relação jurídica formada entre a Fazenda Pública e o contribuinte gera a obrigação do recolhimento do tributo. O não pagamento voluntário enseja a cobrança administrativa, que poderá acarretar posterior ajuizamento de execução fiscal.

Tanto na esfera administrativa, que aqui definimos como pré-processual, tendo como referência o processo judicial, quanto na esfera judicial (processual), o objeto da relação jurídica tributária poderá ser submetido aos métodos de solução adequada de conflitos, sem que se desvirtue a natureza e o conceito do crédito tributário, notadamente em sua funcionalidade tanto arrecadatória quanto extrafiscal, a contrário senso, facilitaria sua arrecadação.

2.2 UM BREVE PANORAMA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

No Brasil, as pessoas jurídicas de direito público possuem prerrogativas cuja finalidade é dar ampla e imediata proteção ao interesse público, como exemplo, pode-se citar a autoexecutoriedade de suas decisões, independentemente de ordem judicial.

O princípio da autoexecutoriedade está estritamente ligado ao poder de polícia, que permite ao Poder Público impor restrições aos direitos e liberdades individuais, quando o interesse público exigir.

A este respeito e notadamente nos casos em que ela – a autoexecutoriedade - se aplica, colaciona-se o entendimento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2020, p. 231)

No Direito Administrativo, a autoexecutoriedade não existe, também, em todos os atos administrativos; ela só é possível:

1. quando expressamente prevista em lei. Em matéria de contrato, por exemplo, a Administração Pública dispõe de várias medidas autoexecutórias, como a retenção da caução, a utilização dos equipamentos e instalações do contratado para dar

continuidade à execução do contrato, a encampação etc.; também em matéria de polícia administrativa, a lei prevê medidas autoexecutórias, como a apreensão de mercadorias, o fechamento de casas noturnas, a cassação de licença para dirigir;

2. quando se trata de medida urgente que, caso não adotada de imediato, possa ocasionar prejuízo maior para o interesse público; isso acontece no âmbito também da polícia administrativa, podendo-se citar, como exemplo, a demolição de prédio que ameaça ruir, o internamento de pessoa com doença contagiosa, a dissolução de reunião que ponha em risco a segurança de pessoas e coisas.

As decisões tomadas na esfera administrativa, entretanto, estão sujeitas à revisão judicial, em razão da regra da inafastabilidade de acesso à tutela jurisdicional prevista no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

Em face desses princípios adotados pelo sistema normativo vigente, a lei que disciplina as execuções fiscais (Lei nº 6.830/80), dispõe em seu art. 1º que a execução para a cobrança da chamada dívida ativa se processa perante o Poder Judiciário.

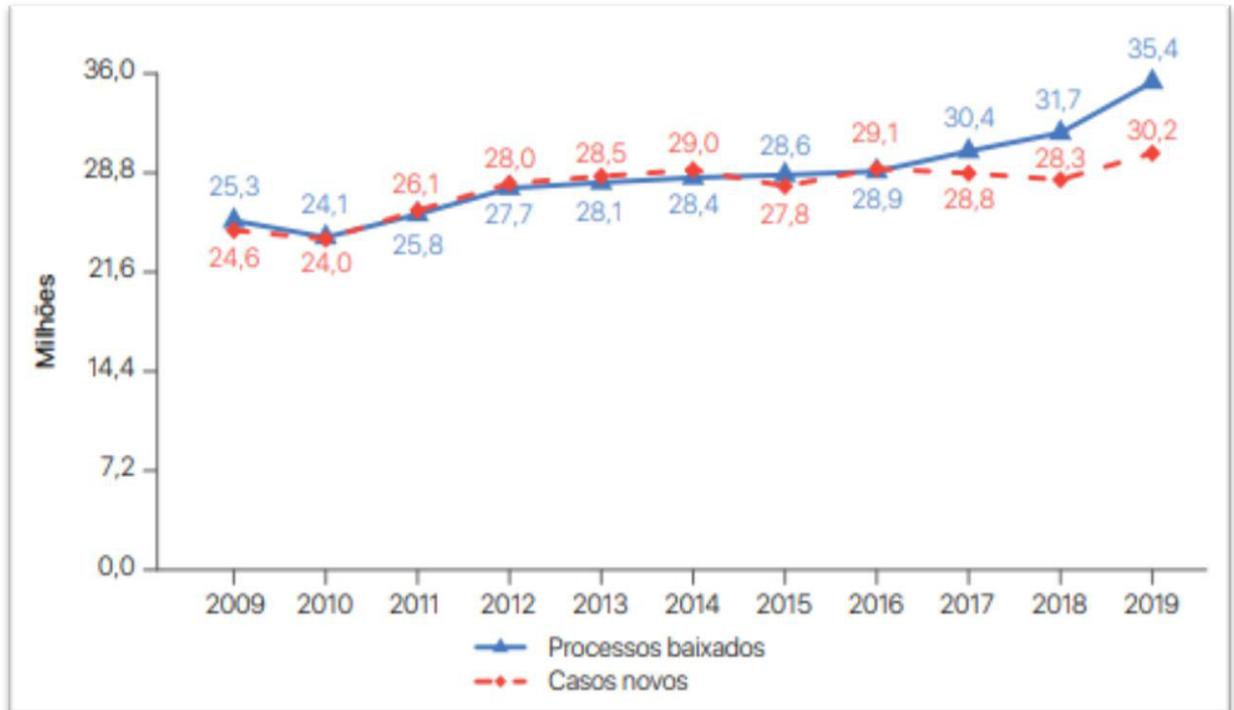
Não é novidade que um dos grandes, senão, o maior problema das execuções fiscais, é seu ajuizamento sem maiores critérios. A situação padece de eficiência quanto à cobrança do crédito tributário, havendo muitas nulidades que acabarão aniquilando o procedimento, problemas quanto à não localização do devedor ou de prescrição, dentre outros.

Atualmente, conforme relatório gerido pelo Conselho Nacional de Justiça, denominado “Justiça em números - 2019”, identificou-se que o executivo fiscal representa aproximadamente 39% do total de casos pendentes e 73% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2018, apenas 10 foram finalizados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia 8,5 pontos percentuais, passando de 71,2% para 62,7% em 2018. (CNJ, 2019)

Outro ponto que chama a atenção é a diferença entre o volume de processos pendentes e o volume de novos processos que ingressam anualmente no Poder Judiciário, assim, analisando as tabelas abaixo, mesmo que não houvesse ingresso de novas demandas e mantendo o nível de produtividade, seriam necessários aproximadamente 2 anos e 5 meses de trabalho para acabar com o estoque, isso para a Justiça Estadual. No caso da Justiça Federal, o tempo de giro do acervo é de dois anos, ao passo que nos Tribunais Superiores é de apenas um ano e na Justiça Militar é de onze meses. Estes, são dados da Justiça em Números lançada no ano de 2020.

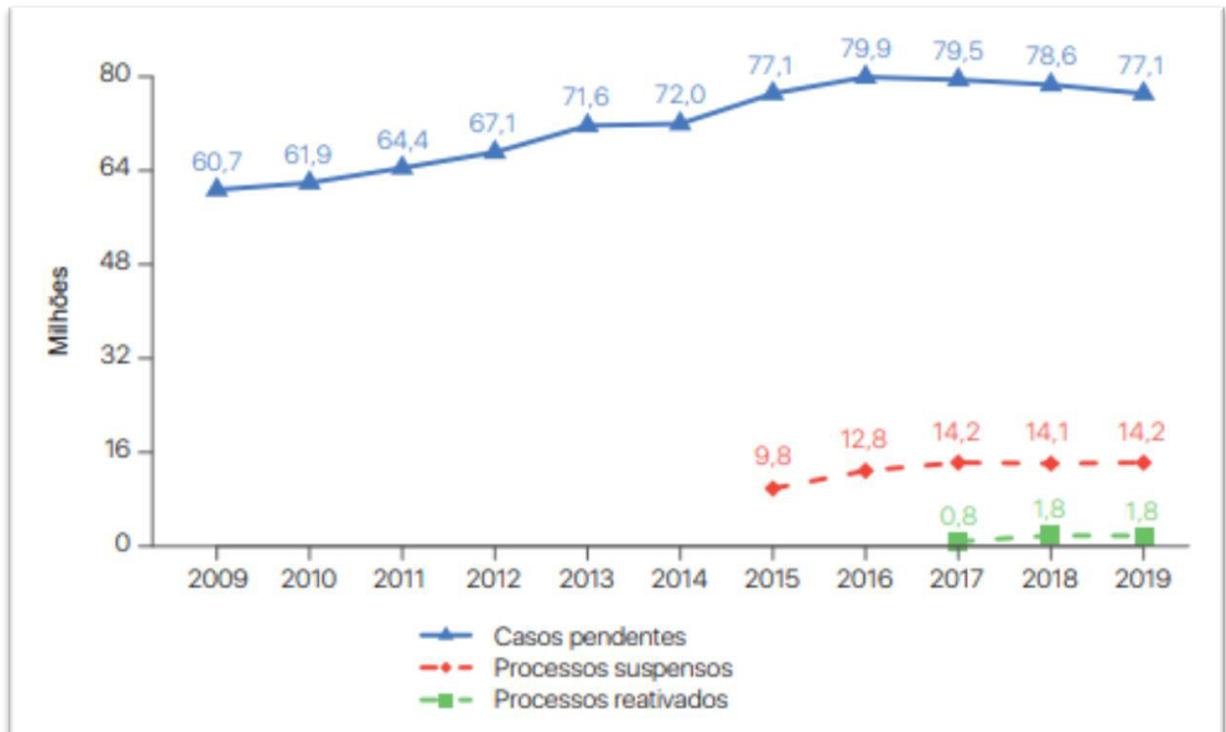
Tais dados são ilustrados pelos gráficos a seguir colacionados.

Gráfico 1: Série histórica dos casos novos e processos baixados

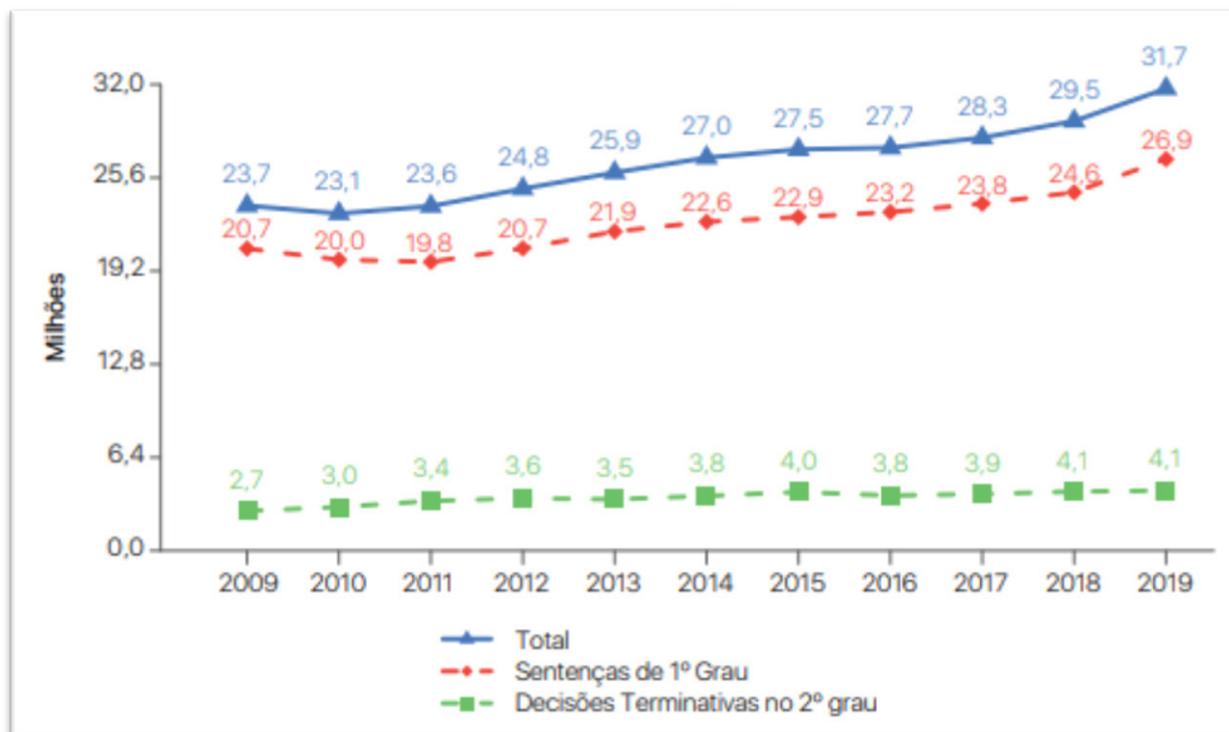


Fonte: CNJ, 2020.

Gráfico 2: Série histórica dos casos pendentes

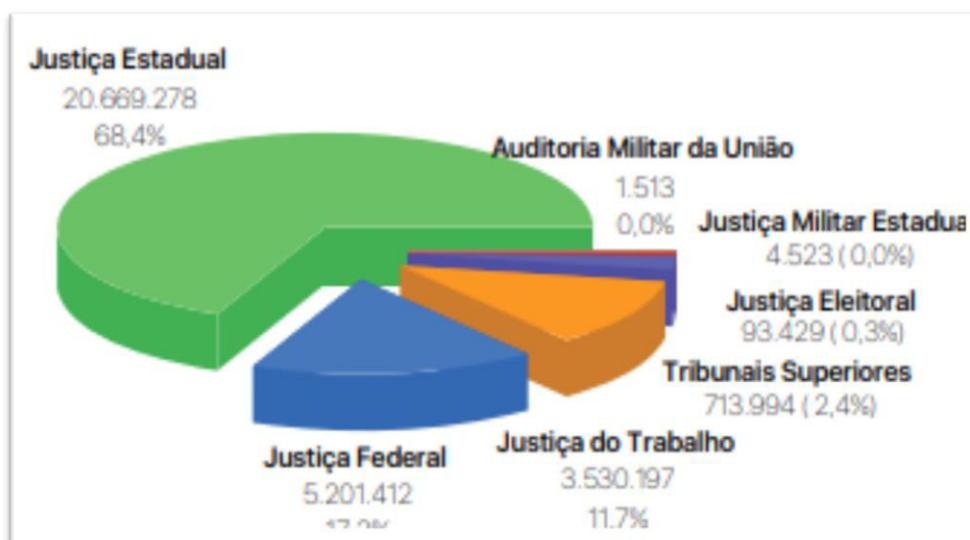


Fonte: CNJ, 2020.

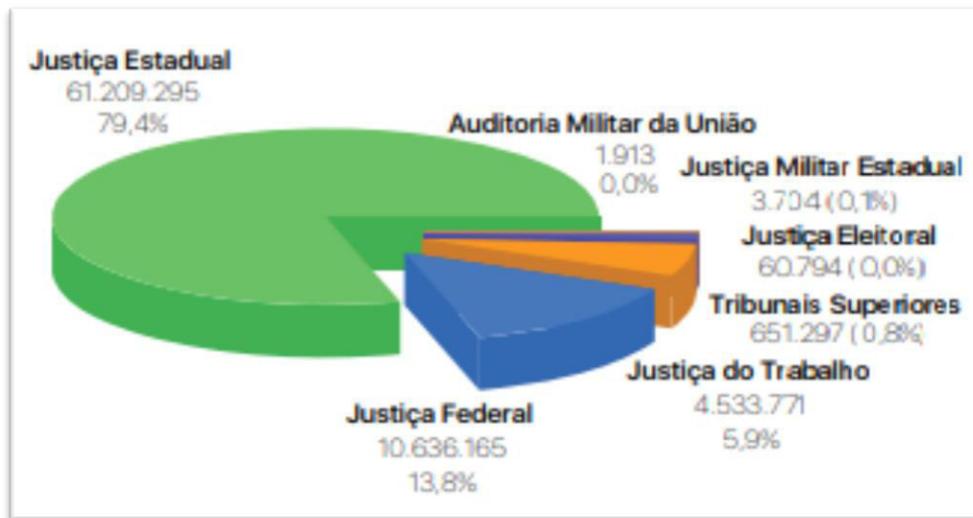
Gráfico 3: Série histórica das sentenças e decisões

Fonte: CNJ, 2020.

No entanto, este coeficiente é apenas utilizado para efeitos de argumentação, afinal, todos os dias, novas demandas chegam ao judiciário e o estudo da justiça em números os ilustra da seguinte maneira:

Gráfico 4: Casos novos, por ramo de Justiça

Fonte: CNJ, 2020.

Gráfico 5: Casos pendentes, por ramo de justiça

Fonte: CNJ, 2020.

Ou seja, nessa toada, o Poder Judiciário, não conseguirá satisfazer os anseios para os quais ele foi desenhado, necessitando de ferramentas, que respeitem as normas constitucionais.

A Justiça Estadual, concentra 85% dos executivos fiscais, a Justiça Federal responde por 15%, a Justiça do Trabalho por 0,28% e a Justiça Eleitoral por apenas 0,01%. O mais impactante é que na Justiça Federal as execuções fiscais correspondem a 45% do acervo total, computando-se tanto o processo de conhecimento quanto o processo executivo, enquanto na Justiça Estadual representa 42%. Pois bem, esses números demonstram a necessidade do desenvolvimento de meios efetivos para concretizar o direito fundamental à duração razoável do processo. (PEREIRA FILHO; MORAES, 2020, p. 136)

Outro estudo importante, que demonstra uma medida indireta da qualidade desse sistema de uma determinada nação e seus efeitos sobre a economia, em particular, sobre os investimentos, segurança jurídica e a posição competitiva do país em relação ao resto do mundo, podemos elencar o estudo realizado pelo Movimento Brasil Competitivo (MBC, 2007), denominado “Custo Brasil” (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2020), que foi mensurado no montante de 1,5 trilhão, ou seja, 22% do PIB, e que será abordado adiante.

Utilizado para definir um conjunto de dificuldades estruturais, burocráticas, trabalhistas e econômicas que atrapalham o crescimento da produção industrial, do comércio e da economia brasileira como um todo, o termo Custo Brasil surgiu pela primeira vez em 1995, ano em que a Confederação Nacional da Indústria (CNI) promoveu seminário e o tema foi levado para um debate em âmbito nacional. Com a participação de empresários,

economistas e parlamentares, o evento propiciou uma ampla discussão sobre o conjunto de dificuldades estruturais, burocráticas e econômicas que, já naquela época, atrapalhava o ambiente de negócios no país. Tais dificuldades encarecem os custos das empresas e dificulta investimentos no país há mais de 25 anos. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2020)

As indústrias brasileiras argumentavam que, apesar das condições adversas, tais como: deterioração da infraestrutura; sistema tributário complexo e penalizador dos investimentos e das exportações; custos portuários excessivos; e, custos regulatórios incompatíveis com uma economia aberta, haviam passado por um processo de ajustamento, refletindo em ganhos de qualidade e produtividade. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2020)

Profundas distorções de uma legislação inadequada tornaram-se visíveis, especialmente no sistema tributário, que se mostrou desigual nos altos custos de financiamento, além de uma regulação excessiva da atividade econômica.

Nesse contexto todos perdem, pois o produto torna-se mais caro para os consumidores, obstruindo investimentos, dificultando a geração de empregos, impedindo o crescimento do país e prejudicando a sua inserção nas cadeias globais de valor.

Na comparação com outros países, o custo Brasil é composto por 12 elementos, destacando-se, entre eles, os custos para honrar tributos (de R\$ 240 bilhões a R\$ 280 bilhões). (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2020)

O presidente do conselho executivo do Movimento Brasil Competitivo (MBC), Rogério Caiuby, destaca que os 12 fatores identificados como constituintes do Custo Brasil podem ser agrupados em cinco obstáculos para o empreendedor brasileiro: 1) acessar o capital; 2) empregar o capital humano; 3) enfrentar o custo da infraestrutura logística; 4) obter segurança jurídica; e, 5) pagar tributos. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2020)

A estimativa é que o Custo Brasil drene R\$ 1,5 trilhão por ano das empresas instaladas no território nacional, o que representa 22% do Produto Interno Bruto (PIB).

O sistema tributário brasileiro é complexo, burocrático e com distorções que elevam os custos das empresas, penalizando as exportações e os investimentos, gerando insegurança jurídica e problemas com o fisco.

É importante que o Brasil, na atual crise econômica causada pela pandemia de Covid-19, avance na direção de uma agenda para alavancar a competitividade e o

desenvolvimento econômico e social, a fim de reduzir, ou pelo menos mitigar, os fatores que compõem o Custo Brasil.

Os desafios da recuperação econômica no pós-pandemia abrem uma oportunidade para o país reorganizar o sistema tributário com o objetivo de viabilizar investimentos e criar empregos, além de ampliar sua competitividade e inserção no comércio internacional. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2020)

Ante os dados analisados, fica nítido o descompasso entre a realidade fática e o contexto imantado pela Constituição, ressaltando que está detém instrumentos capazes de efetivar sua aplicação, assim, no caso, patente a necessidade de que se viabilize um sistema tributário racional e justo, evitando as agruras do processo tributário, tanto administrativo quanto judicial.

No contencioso tributário, independentemente das grandes peculiaridades entre as economias e seus sistemas tributários, é necessária uma análise comparativa entre países e seus respectivos blocos econômicos e geográficos, de forma que seja feita em termos de ordem e de grandeza. Ou seja, de modo que seja possível posicionar o Brasil, considerando a qualidade do seu sistema tributário frente a outras economias.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) disponibiliza, a cada biênio, o valor estimado do contencioso administrativo tributário nos países-membros e países colaboradores (como é o caso do Brasil). Os últimos dados divulgados para o contencioso são apresentados no relatório *Tax Administration: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, de 2015 (OECD, 2015) e se referem ao ano de 2013. Para viabilizar a comparação entre países, utilizou-se como denominador o PIB de cada país para o ano de 2013. (INSPER, 2020)

Diferentemente do Brasil, cujos procedimentos de administração, arrecadação, fiscalização e cobrança tributárias são descentralizados nos três níveis da Federação, há países com alto grau de centralização da gestão tributária na amostra analisada. Este é o caso, por exemplo, de Chile, República Tcheca e Portugal, cujos dados apresentados tendem a ser uma aproximação mais fidedigna do contencioso tributário total.

Analisando os dados do contencioso tributário, distribuído por ente federativo e esfera processual, no ano de 2019, o INSPER chegou a seguinte classificação:

Tabela 1: Contencioso tributário, por nível federativo e esfera processual

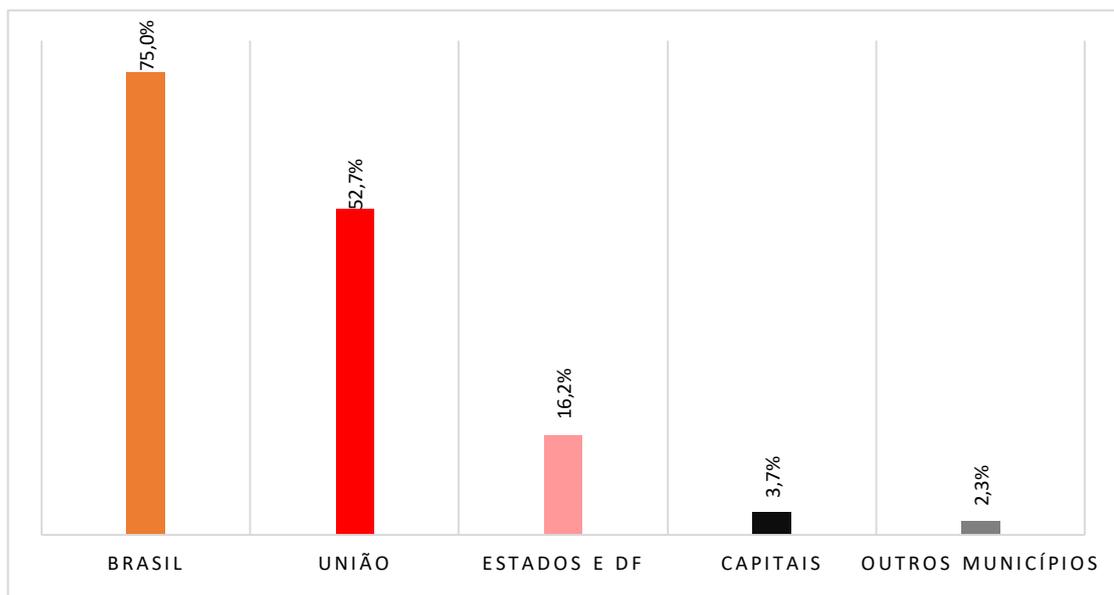
Nível federativo	Esfera Processual	Contencioso Tributário		
		R\$ bilhões	% do PIB	Composição
Federal	Judicial	2.673,1	36,8%	49,1%
	Administrativo	1.152,6	15,9%	21,2%
Estadual	Judicial (27/27)	917,7	12,6%	16,9%
	Administrativo (23/27)	259,8	3,6%	4,8%
Capitais	Judicial (24/26)	251,8	3,5%	4,6%
	Administrativo (10/26)	17,4	0,2%	0,3%
Demais Municípios	Judicial (4.074/5.543)	170,4	2,3%	3,1%
Total		5.442,8	75,0%	100,0%

Fonte: Núcleo de Tributação do INSPER, 2020.

O estudo explica a tabela acima da seguinte maneira:

Notas: (I) Dados entre parênteses retratam o número de entes federativos abrangidos pela Pesquisa em relação ao número de entes existentes por nível federativo. (II) Ademais, vale observar que as estimativas de contencioso tributário, tanto na via judicial quanto na administrativa, tendem a estar subestimadas, devido à indisponibilidade de dados de uma parcela dos Municípios, em especial aqueles de menor porte (INSPER, 2020, p. 8)

A seguir, faz-se necessário distinguir os níveis acima demonstrado de contencioso pelos entes federados. O estudo os mostra da seguinte maneira:

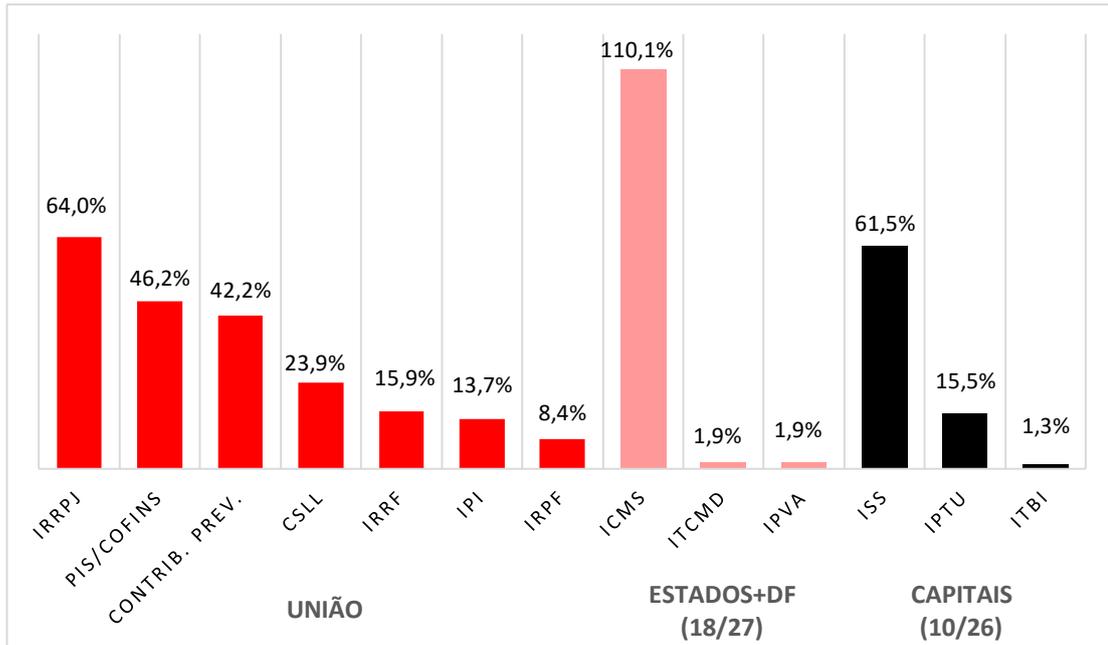
Gráfico 6: Contencioso tributário, judicial e administrativo, por nível federativo

Fonte: INSPER, 2020.

O número de demandas varia de acordo com vários fatores e sua análise não pode ser dissociada deles. A quantidade de sujeitos passivos ligados a determinado ente é um fator de suma relevância. No entanto, a relação entre o contencioso e a arrecadação, por tributo, também deve ser considerada.

A este efeito, colaciona-se:

Gráfico 7: Relação entre contencioso, por tributo, e a arrecadação tributária por nível federativo, em 2019



Fonte: INSPER, 2020.

Tais dados reforçam uma necessidade de estruturação do contencioso tributário, bem como nos procedimentos tendente a resolução desses tortuosos conflitos.

Os dados da tabela abaixo retratam o valor do contencioso tributário exclusivamente administrativo, para uma amostra de países dos quais os dados estão disponíveis. Para o Brasil, o dado informado à OCDE se refere apenas ao valor do estoque dos processos nas Delegacias de Julgamento (DRJs) ao final de 2013. O percentual de 2,2%, portanto, não compreende o valor dos processos em tramitação no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e nos tribunais administrativos estaduais e municipais. Para se obter uma estimativa mais abrangente do valor do contencioso federal, utilizou-se o dado de valor de créditos ativos em processos administrativos, reportado pela Receita Federal do Brasil (RFB) para 2013. Desta forma, a estimativa para o contencioso administrativo federal salta para 13,9% do PIB naquele período (INSPER, 2020).

Tabela 2: Dados do contencioso para países da OCDE e Brasil para o ano de 2013 (bilhões em moeda corrente de cada país, 2013)

País	Contencioso (a)	PIB (b)	(a)/(b)
África do Sul	13,1	3.540,0	0,37%
Arábia Saudita	0,3	2.799,9	0,01%
Argentina	3,1	3.348,3	0,09%
Bulgária	0,3	81,9	0,41%
Canadá	21,7	1.902,2	1,14%
Chile	28,4	137.867,2	0,02%
Colômbia	1.383,1	713.627,0	0,19%
Coreia do sul	205,1	1.429.445,3	0,01%
Costa Rica	105,9	24.860,9	0,43%
Estados Unidos	57,9	16.784,8	0,34%
Hungria	85,2	30.248,2	0,28%
Indonésia	29.065,6	9.546.134,0	0,30%
México	87,1	16.277,2	0,54%
Portugal	0,2	170,3	0,12%
República Checa	4,2	4.098,1	0,10%
Romênia	3,3	635,5	0,52%
Tailândia	8,0	12.915,2	0,06%
Brasil*	118,0	5.331,3	2,21%
Brasil **	741,6	5.331,3	13,91%

Fonte: INSPER, 2020, p. 4

Para obter uma métrica mais completa e atualizada para o Brasil, aprimorando a comparação internacional realizada, o Núcleo de Tributação do Insper desenvolveu, a partir da coleta e consolidação de dados nos três níveis federativos, uma metodologia para a atualização da estimativa do contencioso tributário brasileiro, abrangendo tanto vias judiciais, quanto as administrativas. Acentua-se que o comparativo com os dados internacionais do contencioso tributário administrativo, relativos ao ano de 2013, em nada compromete a validade das conclusões, uma vez que o objetivo da análise é possibilitar que inferências acerca da qualidade do sistema tributário brasileiro sejam feitas sob uma ótica estrutural.

Foram realizadas coletas de dados junto a bases estatísticas públicas, como: a) Receita Federal do Brasil (RFB), para obter o valor dos créditos ativos com exigibilidade suspensa em função de processo administrativo e dos créditos com exigibilidade suspensa relativa a processos judiciais de iniciativa dos contribuintes; b) Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para se obter uma estimativa do valor da dívida ativa tributária da União, dado usado como proxy para o contencioso judicial federal; c) Secretarias de Fazenda

estaduais e municipais, para se obter estimativas sobre o contencioso administrativo nos estados e municípios; e, d) Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (SICONFI), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para obtenção das estimativas de dívida ativa tributária para estados e municípios, usadas como medidas aproximadas do contencioso judicial desses entes (INSPER, 2020).

Ainda que os dados relativos as secretarias de fazenda estaduais e municipais, Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público, não retratem a totalidade do contencioso tributário por uma indisponibilidade de dados públicos, mesmo assim é possível afirmar que a estimativa ainda está subestimada, embora uma vasta coleta de dados tenha sido realizada. (INSPER, 2020)

Tabela 3: Dados levantados para o Brasil nas vias judicial e administrativa, por nível federativo (em bilhões 2018)

Nível federativo	Via Processual	Contencioso Tributário (R\$ bilhões)	Contencioso Tributário (% PIB)
Federal	Administrativo	1.119	16%
	Judicial	2.364	35%
Estadual	Judicial e Administrativo	1.088	16%
Municipal	Judicial e Administrativo	410	6%
Total		4.981	73%

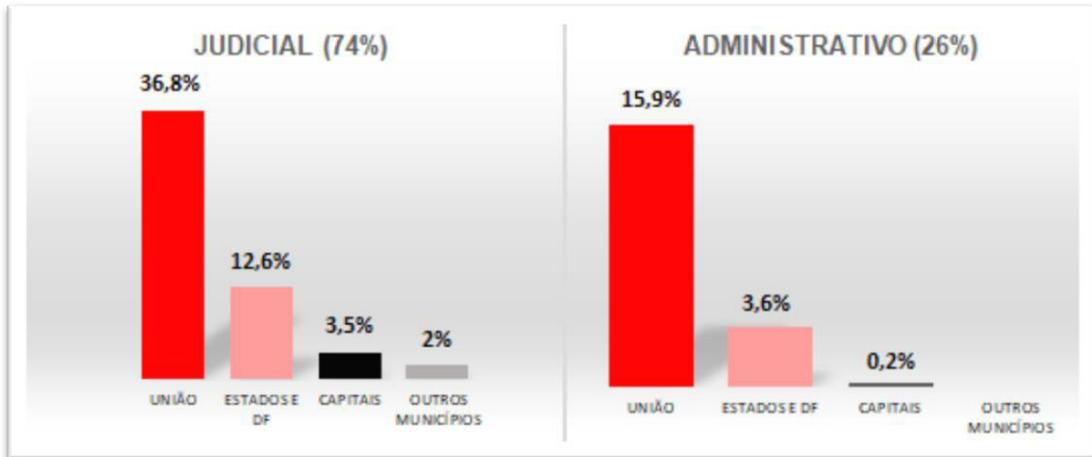
Fonte: INSPER, 2020, p. 6

Diante desses resultados tão expressivos, abrangendo 73% do PIB em 2018, é razoável que se busque identificar quais são os tributos mais problemáticos dentro do atual sistema tributário brasileiro.

A análise do percentual atrelado ao PIB não fugiu da análise feita pelo INSPER, de maneira específica e pormenorizada, classificando-se, como acima se fez, pelos entes federados, sujeitos ativos das obrigações tributárias.

A este efeito, acrescenta-se o gráfico comparativo a seguir:

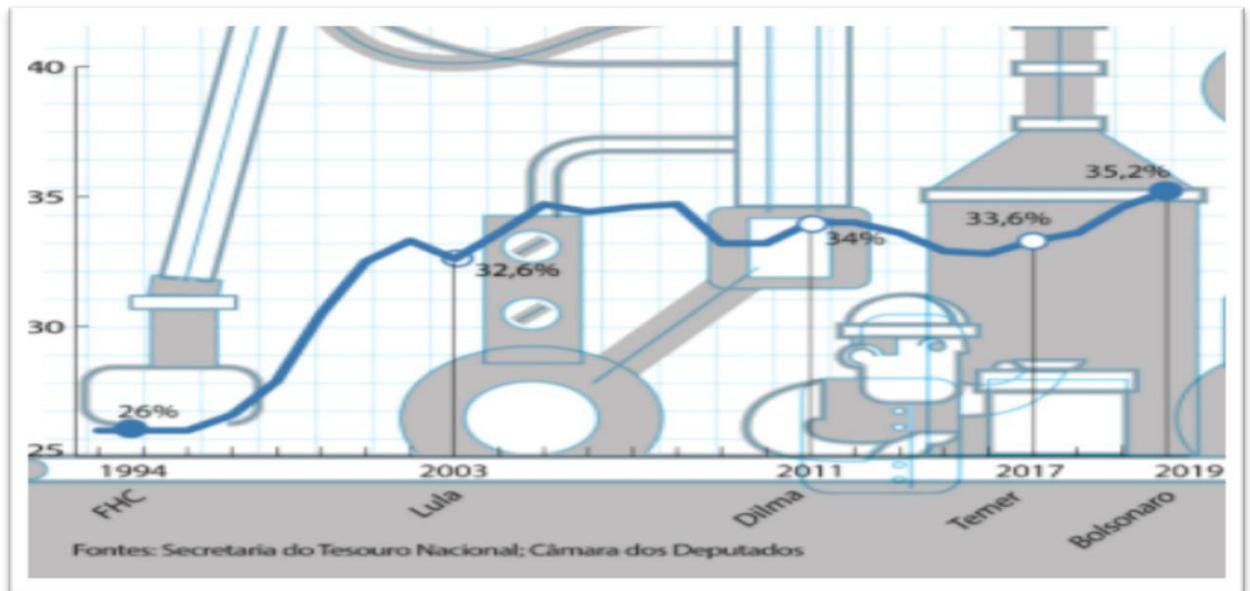
Gráfico 8: Valor dos processos tributários por esfera processual e nível federativo (% do PIB, em 2019)



Fonte: INPER, 2020, p. 10

Este percentual sempre foi alto, mas subiu quase 10% (dez por cento) nos últimos 25 anos. E o mesmo ocorre com o a carga tributária, conforme gráfico a seguir:

Gráfico 9: Evolução da carga tributária no Brasil entre 1995 e 2020



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional; Câmara dos Deputados, *apud*, CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2020

Através destes gráficos é fácil identificar o aumento do contencioso tributário, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial, e consequentemente a ineficiência de arrecadação e a diminuição dos valores arrecadados. Não obstante, há um aumento vertiginoso da carga tributária. Seria essa a solução?

Por fim, outra possível medida seria a análise da participação de cada tributo no valor do contencioso tributário federal, disponibilizada pela RFB para o ano de 2018. Nessa linha, o imposto de renda poderia ser apontado, entre os tributos diretos federais, como o principal responsável pelo patamar do contencioso administrativo federal (ao todo, 45%), seguido pelo PIS/COFINS (17,6%), estes relacionados a tributação indireta no país. Por outro lado, essa análise está sujeita a imprecisões, uma vez que o valor dos processos por tributo também está diretamente associado a ordem de grandeza das alíquotas, bases de incidências, número de contribuintes, número e abrangência de eventuais regimes especiais, entre outros aspectos (INSPER, 2020). Tais dados podem ser encontrados no Gráfico 7 do presente trabalho.

Estima-se que 156 temas tributários com Repercussão Geral reconhecida perante o Supremo Tribunal Federal têm o potencial impacto financeiro de, no mínimo, R\$ 1 bilhão no ano corrente, nos termos do Item 3.1 do Anexo V da Lei nº 13.707/18 (BRASIL, 2019).

Analisando tais dados, é de fácil constatação os problemas gerados pela complexidade de nosso sistema tributário, prejudicando o desenvolvimento do país, gerando insegurança jurídica e injustiça.

2.3 O DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

A existência do direito, por si, não satisfaz a sua finalidade, necessitando de uma efetiva aplicação ao caso concreto, pois poderá haver controvérsias quanto à ocorrência ou não, no mundo fenomênico, dos fatos prescritos nas normas jurídicas, necessitando, portanto, de produção de provas para esclarecimentos das questões de fato.

Por outro lado, há questões inerentes a própria interpretação da norma, que são as denominadas questões de direito, podendo ocorrer a concomitância entre as supracitadas questões. Para resolver essas intempéries, há necessidade que se regulamente o processo, conforme Pontes de Miranda “o processo nada mais é do que o corretivo da imperfeita realização automática do Direito objetivo”. (2001, p. 78)

Nesse prisma desenvolve-se a função jurisdicional do Estado, com a incumbência de resolução definitiva dos interesses contrapostos, assim, o conjunto de normas que disciplinam esses atos é denominado direito processual. (MACHADO SEGUNDO, 2020a, p. 5-6)

Essa cisão entre o direito material e o direito processual, possui relevante importância, pois, apesar da ressalva do Direito ser uno, essa diferenciação influi nas características de cada um deles, mormente pelos princípios, regras e garantias aplicáveis.

Como norma geral no ordenamento jurídico pátrio, o Código de Processo Civil foi promulgado em 16 de março de 2015, com vigência postergada após um ano de sua publicação no diário oficial, nos termos do artigo 1.045 da Lei nº 13.105 (CPC/2015).

Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero (2015, p. 148), fazendo uma correlação entre processo civil e tutela de direitos, assim lecionam:

O processo civil tem como fim prestar tutela aos direitos em uma dupla dimensão: para o caso concreto e para a ordem jurídica. Essa dupla dimensão desdobra-se igualmente em dupla direção: o processo civil serve de um lado às partes e de outro à administração da justiça civil e à sociedade em geral. O processo civil visa à produção de uma decisão de mérito justa e suscetível, em sendo o caso, de tempestiva e adequada efetivação (tutela aos direitos), ao mesmo tempo em que visa à orientação da conduta institucional e social por meio de precedentes (tutela ao direito).

Destaca-se, portanto, um ramo do direito de relevância na efetiva aplicação do direito material (GAJARDONI, 2018, p. 4). No mais, é nítida a ligação entre o ordenamento processual com o texto constitucional, adotando a técnica legislativa de enunciados, que já no seu umbral enunciava as regras, princípios e valores que delineiam sua compreensão, fixação e o alcance de suas disposições, conforme afirmava Maximiliano (1997).

O processo tributário subdivide-se em mero procedimento administrativo, processo administrativo tributário e processo judicial tributário, possuindo normas e princípios próprios a cada uma delas. Portanto é necessária uma breve análise sobre estes.

Tal divisão se faz necessária, pois decorre das próprias funções estatais, como por exemplo, a produção de leis e sua interpretação e aplicação, este último inerente, pelo menos tipicamente, ao Poder Executivo. (NUNES, 2019, p. 58)

Há discussões doutrinárias em relação a própria nomenclatura “processo tributário”, como por exemplo, a crítica imposta por Teresa Arruda Alvim e James Marins, que a inclusão da fase contenciosa administrativa no conceito de “processo tributário” não contempla tecnicidade processual, divergindo, amplamente na doutrina os princípios incidentes em cada fase. (SOUZA, 2018) Assim, no caso do mero procedimento, ainda não há fase contenciosa, sendo procedimento prévio ao processo administrativo tributário.

No mais, para facilitar didaticamente tal distinção, o termo “administrativo” será excludente, como bem explana David Borges Isaac (2017, p. 273):

administrativo é o fenômeno que busca resolver um conflito de interesses entre duas ou mais partes mediante apreciação de autoridade administrativa designada para tanto, sem que haja necessidade de interferência do poder judiciário. A rigor, portanto, para todas as demandas que tenham essa roupagem – duas ou mais partes conflitantes e cuja resolução se der em seara que não a do poder judiciário – se estará dentro do campo administrativo. Assim serão os processos de Direito Administrativo entre servidores públicos, por exemplo, resolvidos no âmbito da administração, os processos de natureza desportiva resolvidos em tribunais com essa natureza e, igualmente, os processos tributários.

Em regra, a obrigação tributária se deflagra com o lançamento e com os atos antecedentes a este, como por exemplo: procedimentos de diligência e fiscalização, são atos ordenados com a finalidade de constituição ou não de um crédito tributário. Nessa fase, em que pese haver controvérsias relevantes na doutrina, a sua maioria defende imperar os princípios da inquisitorialidade e da cientificação.

Somente após à etapa procedimental acima descrita se inicia o processo tributário, caracterizado pelo ato de lançamento e formalizado com a pretensão fiscal do estado.

No processo em âmbito administrativo já há o lançamento do tributo, havendo a possibilidade do contribuinte se manifestar contra a pretensão fiscal formalizada pela autoridade administrativa, ou seja, há a possibilidade de instauração do contencioso. Nesse pensamento, a doutrina especializada elenca, dentre outros, quais são os mais relevantes princípios que devem ser observados no âmbito do processo administrativo, reiterando que não há consenso na doutrina, sendo elas:

- a) princípio do devido processo legal;
- b) princípio do contraditório;
- c) princípio da ampla defesa;
- d) princípio da ampla instrução probatória;
- e) princípio do duplo grau de jurisdição;
- f) princípio do julgador competente;
- g) princípio da ampla competência decisória; e;
- h) princípio da razoável duração do processo. (MARINS, 2010, p. 169)

De acordo com James Marins (2010), o rol das garantias individuais abaixo nominadas (sob a forma de princípios do Processo Administrativo) que representa, em seu conjunto, verdadeira *conditio sine qua non* da validade constitucional do processo administrativo tributário brasileiro, justamente por encontrarem radicação constitucional no art. 5º, incisos LIII, LIV e LV, da CF/88: a) direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (art. 5º, LIV); b) direito a autoridade julgadora competente (art. 5º, LIII); c) direito ao

contraditório (art.5º, LV); d) direito à cognição formal e material ampla (art. 5º, LV); e) direito à produção de provas (art. 5º, LV); f) direito a recurso hierárquico (art. 5º, LV).

Inexiste codificação uniforme que regulamente os processos administrativos em todos os entes federativos. Por consequência, a legislação referente aos entes federativos que não disponham de organização própria de normas e regência, se encontra arrefada ao decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e na Lei nº 9.784, 29 de janeiro de 1999 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal), sobretudo no primeiro diploma, o qual contém normas processuais e procedimentais específicas que disciplinam o processo administrativo fiscal no âmbito da competência dos tributos administrados pela União Federal.

Por apresentar uma série de princípios norteadores, a lei nº 9.784/1999 pode ser entendida, segundo Marins, por possuir aplicação subsidiária aos regimes processuais administrativos em vigor, complementando e conjugando com a aplicação de outras leis que focam com questões processuais administrativas, tendo a súmula 633 do Superior Tribunal de Justiça concretizado esse entendimento.

Conforme já destacado, o processo administrativo tributário surge após a etapa procedimental realizado por autoridade administrativa tributária e se define como um meio de resolução de litígios tributários por meio de relação jurídica vinculativa de direito público, cuja finalidade é a discussão de validade da pretensão fiscal formalizada.

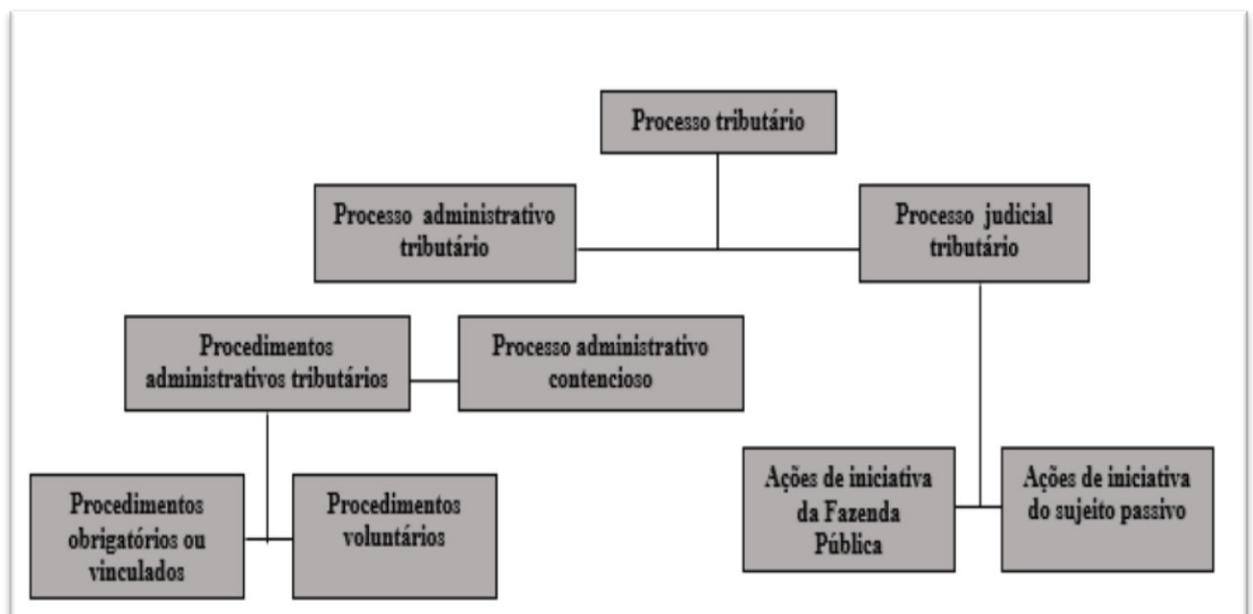
Segundo Iris Vânia Santos Rosa, todo o processo administrativo tributário possui cinco fases comuns e que se desenvolvem na ordem de: instauração; instrução; defesa; relatório e julgamento. Desse modo explica Rosa (2013, p. 62):

INSTAURAÇÃO: A instauração é a apresentação escrita dos fatos e indicação do direito que ensejam o processo. Quando provém da Administração deve consubstanciar-se em portaria, auto de infração, representação ou despacho inicial da autoridade competente; quando provocada pelo administrado ou pelo servidor deve formalizar-se por requerimento ou petição. **INSTRUÇÃO:** A instrução é a fase de elucidação dos fatos, com a produção de provas que vão desde o depoimento da parte, as inquirições de testemunhas, as inspeções pessoais, as perícias técnicas, até a juntada de documentos pertinentes. **RELATÓRIO:** O relatório é a síntese do apurado no processo feita por quem o presidiu individualmente, ou pela comissão processante, com apreciação das provas, dos fatos apurados, do direito debatido, e proposta conclusiva para decisão da autoridade julgadora competente. É peça informativa e opinativa, sem efeito vinculante para a Administração ou para os interessados no processo. **JULGAMENTO:** O julgamento é a decisão proferida pela autoridade ou órgão competente sobre o objeto do processo. O essencial é que a decisão seja motivada com base na acusação, na defesa e na prova, não sendo lícito à autoridade julgadora argumentar com fatos estranhos ao processo ou silenciar sobre as razões do acusado.

Após o julgamento, ainda há a possibilidade de discutir o mesmo objeto perante o Poder judiciário.

O processo judicial tributário, é um método de resolução heterocompositivo, assemelhado ao processo administrativo, sendo um conjunto de ações judiciais do processo civil, tendo por partes a Fazenda Pública e os contribuintes com débitos e/ou créditos pendentes, nos próximos capítulos serão abordados os princípios e garantias do processo tributário, destacando-se os princípios da justiça, da segurança jurídica e do devido processo legal. Tal digressão será somente para contextualizar o tema analisado no presente trabalho.

Por fim, o quadro abaixo demonstra didaticamente as fases do processo fiscal, segundo Cleucio Nunes e James Maris (2018, p. 82):



Após esse breve relato, adentraremos ao desenvolvimento do direito processual tributário e suas mazelas, confrontando, posteriormente com a tutela coletiva. Ressaltando que no presente trabalho analisaremos uma quarta divisão, ou seja, o processo judicial coletivo tributário.

2.4 A EVOLUÇÃO DO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

É notável o abandono da ciência jurídica em relação ao processo tributário, tema esse que remanesceu por muito tempo vinculado ao direito administrativo como um

subproduto da atividade financeira do Estado. O Direito Tributário surgiu como uma mescla do Direito Financeiro e Direito Administrativo.

Assim, denominar uma disciplina é de imensa reponsabilidade, sendo debatido, ainda, se há uma disciplina de direito processual tributário que possui institutos próprios, princípios e regras que potencializam sua efetiva aplicação e amoldando sua estrutura elementar. Não de outra forma, ao confrontarmos as definições tradicionais de Processo Civil, como por exemplo Carnelutti (1932), como sendo uma pretensão do Estado resistida pelo cidadão, mesmo se ampliássemos esse conceito para conflitos de interesse entre Estado e contribuintes, não reduz, dialeticamente, o conceito almejado.

Portanto, necessário se faz a codificação do direito processual tributário, conforme lição de James Marins (2016, p. 17):

[...] um conjunto de princípios que cientificamente atribuam homogeneidade ao conjunto fisicamente desordenado de regras que informem a atuação do Estado na solução de lides tributárias, seja em seu campo administrativo ou judicial e no inter-relacionamento entre esses dois momentos.

Por ser de competência dos entes federados e se tratar de um ato complexo, a cobrança do crédito tributário abarca desde o procedimento do lançamento até o contencioso, em sua dualidade judicial e administrativo. Perpassando por distintas áreas do Direito Público, ou seja, Direito Administrativo, Tributário e Processual. Deve-se, portanto, alinhar-se a supremacia da Constituição a esses postulados, confrontando-os de diversas maneiras, como por exemplo os princípios da capacidade contributiva, constante no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal e o da supremacia do interesse público sobre o particular, dentre outros.

A evolução dos estudos doutrinários referente ao direito processual tributário, pode ser dividido em duas etapas (MARINS, 2016, p. 42), a primeira remete ao trabalho de Mozart Gama publicada em 1940, que em breve síntese, defende a criação de órgão, como justiça fiscal tributária, modelo esse pertencentes em vários países, inclusive no Brasil, como por exemplo o Conselho de Administrativos de Recursos Fiscais (CARF), o qual julga matérias tributarias de competência da União. A segunda etapa possui maior quantidade de autores, destacando os trabalhos de Dejalma de Campos e Marcelo Campos (CAMPOS, 2007, p. 349), que tentam, em certo ponto, analisar o processo administrativo em conjunto com processo judicial.

Apesar de ser difícil precisar o momento específico da matriz processual tributária, importante estudo foi realizado por Carnelutti (1932), destacando a natureza particular da obrigação tributária, assimilando o nobre autor sobre a especificidade do processo tributário, pois inerente ao interesse do Estado:

[...] portanto, pode-se falar em contencioso tributário quando a resistência do cidadão se opõe à pretensão do Estado à percepção do imposto, na forma de contencioso ou, em qualquer caso, de desobediência. (tradução nossa)¹

Nesse ponto, segundo James Marins, por séculos o Estado arrogou-se “juiz-de-sua-própria-causa” inviabilizando o desenvolvimento do Direito Processual Tributário como disciplina jurídica (2016).

Importante constatação faz Lapatza (1996), que ao olhar detidamente o direito processual tributário, confrontando com a justiça fiscal, com destaque para o devido processo legal em sua acepção moderna, demonstra a evolução do Estado de Direito em contraponto com o “Estado-juiz-de-sua-própria-causa”.

O mesmo autor faz uma cisão didática de críticas ao processo tributário, aspectos críticos do ponto de vista material, aspectos críticos do ponto de vista formal e aspectos críticos do ponto de vista processual.

No primeiro aspecto crítico, tocando o ponto de vista material, é elencado o excesso de normas jurídicas, o modelo assistemático e antinômico e o excesso de inconstitucionalidades (GRANER, 2021). Esse tópico é de extrema importância ao nosso trabalho, pois o abuso de medidas provisórias e reedições, baixa a credibilidade dos gestores públicos, aumentando a elisão fiscal e a sonegação.

Sob um aspecto crítico do ponto de vista formal se elenca as peculiaridades da exigibilidade e do lançamento do crédito tributário, a praticabilidade do direito tributário (*mise en oeuvre*), a inércia tributária e a unilateralidade do título executivo.

Por derradeiro, os aspectos críticos do ponto de vista processual destacam a nebulosidade dos campos procedimental e processual, a dualidade de cognição, ausência de aproveitamento do processo administrativo no campo judicial, a judicialização das lides tributárias e a concepção privatista do Código de Processo Civil.

Tais críticas possuem relevância, pois mais adiante serão reforçadas, principalmente no tocante ao processo coletivo.

¹ *così sí púo parlare di una lite tributária quando contro la pretesa dello Stato alla percezione del tributo si oppone la resistenza del cittadino, nella forma della contenziazione o, comunque, della disobbedienza. (CARNELUTTI, 1932)*

Nesse ponto, importante ressaltar iniciativa do Conselho Nacional de Justiça em conjunto com Receita Federal do Brasil, que criou um grupo técnico para produzir anteprojeto de um código de processo tributário (GRANER, 2021), com a premissa de integrar processo administrativo e judicial, bem como que, se houver a discussão na seara administrativo poderá haver, sem restrição, como atualmente o é, sem entrar no mérito de tal proposições. Nota-se uma preocupação generalizada sobre o tema abordado.

No Brasil, a positivação de normas processuais tributárias foi desconsiderada durante a tramitação do projeto de lei que instituiu o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966), isso porque, segundo a comissão especial, estas não estavam incluídas na competência legislativa federal sobre normas gerais de direito financeiro da época. (GRANER, 2021)

Consequentemente, foram integrados na versão final do Código Tributário Nacional apenas alguns dispositivos concernentes ao procedimento de lançamento tributário, quanto à extinção das relações entre a fazenda pública e o contribuinte, em substituição aos artigos 184 a 190, que constavam do texto do anteprojeto do código de processo tributário.

Desse modo, pode-se entender o processo tributário nacional como uma combinação de regras extraídas da experiência dos tribunais, férteis em discussões processuais nascidas nas lides tributárias, desconsiderando as imposições legislativas, ante a ausência de normas legais amplamente sistematizadas ou doutrinárias, pela escassez de obras pátrias que tratem, genérica e diretamente, o assunto. Um exemplo foi o desenvolvimento da exceção ou objeção de pré-executividade para debater questões de ordem pública.

2.4.1 Direito Tributário Sob a Ótica do Processo

Conforme já destacado, por se tratar de um ato complexo, a relação tributária é uma relação obrigacional peculiar, existindo várias facetas, tais como: a obrigação principal, deveres instrumentais, fiscalização, lançamento, controle, processo e sanção administrativa, entre outros.

Em relação a obrigação tributária, um ponto de partida dos estudos é a Ordenação Tributária Alemã (*Reichsabgabenordnung*) de 1919, que é apontada por muitos como marco intelectual do Direito Tributário.

Esse texto é considerado de alto grau de coesão sistemática, clareza, precisão de conceitos e delimitou o momento em que a relação tributária deixou de se apresentar como mera relação de submissão do cidadão em face do estado (relação de poder)

para se firmar como relação jurídica. Esse diploma legal desencadeou uma importante série de estudos encetados com a finalidade de demonstrar as variáveis esquemas intelectuais atinentes a relação jurídico tributária em face da necessidade de integração entre seus momentos estático e dinâmico, já que, pela primeira vez, se fincava tecnicamente dois distintos campos do fenômeno tributário, quais sejam, o material e o formal. (MARINS, 2016, p. 30)

Tal ordenação foi estudada por vários expoentes, dentre eles Blumenstein, que detalhou a evolução da obrigação tributária, antes caracterizada como uma relação imperativa com o Estado para uma relação jurídica (*Rechtsverhältnis*) qualificada legalmente, estabelecendo o dever de pagar tributo, o modo de cobrança e as sanções pelo descumprimento.

Outro estudioso foi o austríaco Hans Naviasky (1982) que denominou de relação jurídica tributária obrigacional. Albert Hensel (1956), utilizando-se da vertente formal do direito tributário, denominou como direito tributário administrativo.

A escola italiana, formada de exímios processualistas, também analisou o direito processual tributário, destacando o “esquema *gianniniano*” que, sobre influência de Gian Antonio Micheli e Achille Donato, expõe o conteúdo complexo da relação jurídica tributária.

A doutrina clássica não aborda o processo tributário, com sua devida importância, dentre os quais cabe destacar desde Alfredo Augusto Becker (1998), Geraldo Ataliba (1992), Paulo de Barros Carvalho (1998), dentre outros.

Em sentido contrário, James Marins (2016, p. 32) destaca que alguns doutrinadores que inseriram o processo no contexto tributário, merecem crédito:

Esta parcela da doutrina está representada pelos aportes de Carnelutti em 1932 (teoria da diferenciação) e Allorio em 1942 (teoria unitarista) na Itália, Rubens Gomes de Souza em 1943 (teoria da harmonização) no Brasil, Sainz de Bujanda em 1985 (teoria da substantividade) na Espanha, e Valdés Costa em 1992 no Uruguai (teoria da garantia jurisdicional).

Conforme já ressaltado, a doutrina pouco se debruçou sobre a vertente processual tributária, alguns poucos doutrinadores abordaram de maneira mais pontual esse ramo do direito, dentre eles Fonrouge e Navarrine, Villegas, Jarach, Beltran, Rodolfo Spisso e José Osvaldo Casás. (MARINS, 2016, p. 33)

Nos estudos desses autores, denota-se uma visão preponderantemente pragmática e não holística do direito processual tributário, sendo destacadas questões pontuais, faltando uma visão sistêmica desse importante ramo do direito.

Nesse ponto, é necessário cindir o direito processual tributário na seara administrativa e processual, analisando o controverso paradoxo processo versus procedimento, como cita Beltran:

Toda a legislação tributária que, de alguma forma, impeça um amplo debate administrativo jurisdicional, no que diz respeito a toda espécie de atos, de alcance particular ou geral, também deve ser revista e ajustada a um período atual, em que os direitos humanos estão firmados. em face de um interesse público exagerado. (tradução nossa)²

Outro ponto de extrema importância é a diferenciação entre a obrigação tributária e obrigação privada, em que também há cisão em obrigações contratuais e patrimoniais, pois, geralmente, são norteadas pelo aspecto volitivo das partes. No direito tributário, essencialmente no procedimento administrativo, há a emissão de um título executivo extrajudicial unilateral, nos termos do inciso IX do artigo 783 do CPC/2015.

Assim, pontua acertadamente Lapatza que “o Direito Tributário ainda padece, em sua construção e atuação, da tradicional presença do elemento “poder político”, influência insuportavelmente nas relações jurídicas nascidas como sucesso do Estado de Direito” (1996).

No Brasil, o estudo e desenvolvimento do direito processual tributário não é diferente, sendo poucos estudiosos a avançarem no tema, dentre eles: Arruda Alvim, Geraldo Ataliba e Gilberto Ulhôa Canto em seu anteprojeto. Nos trabalhos monográficos, destacam-se Cleides Cais e Hugo de Brito Machado (MACHADO, 1994), dentre outros, sendo que o filho deste último continua no estudo e desenvolvimento do direito processual tributário, conforme já destacado em várias passagens.

Por fim, o trabalho desenvolvido por Alberto Xavier (2005) elenca em relação aos princípios fundamentais do direito processual tributário, duas ordens em favor do contribuinte: “garantias de ordem material e garantias de ordem formal”, sendo elas respectivamente o princípio da legalidade e na inafastabilidade do poder judiciário. (ALVIM NETTO, 1975, p. 141-142) Esse último, foi abordado por Zaiden Geraige Neto (2003, p. 21):

O princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, também chamado princípio da proteção judiciária, constitui, segundo José Afonso da Silva, a principal garantia dos direitos subjetivos. Mas por ele, por seu turno, fundamenta-se no princípio da separação dos poderes, reconhecida pela doutrina como garantia das garantias constitucionais. Aí se junta a constelação de garantias: as da independência e

² Toda la legislación tributária que, de alguna manera, impida um debate jurisdicional administrativo amplo, respecto de toda classe de actos, de alcance particular o general, debe ser asimismo revisada y acomodada a uma época atual, em que los derechos humanos e han firmado contundentemente frente a um exagerado interés público. (BELTRAN apud MARINS, 2016, p. 36)

imparcialidade do juiz, a do juiz natural ou constitucional, a do direito de ação e de defesa. Tudo ínsito nas regras do art. 5º, XXXV, LIV e LV.

Entretanto, nem todo princípio é absoluto, devendo, em caso de confrontos principiológicos, haver a ponderação, conforme proposta por Alexy. Ponderou Geraldo Ataliba (1988, p. 122) sobre a relação fisco-contribuinte:

Estabelece-se conflito entre fisco (órgão fazendário do Estado) e o contribuinte, sempre que aquele manifesta uma pretensão resistida por este. Ao exigir o fisco um tributo, uma multa ou um dever acessório, pode o sujeito passivo dessas exigências a elas resistir, por entendê-las infundadas ou excessivas. A divergência – ensejadora de litígio, contenda ou dissídio – sempre se fundara em diversa interpretação da norma jurídica aplicável ou na diferente ou qualificação jurídica dos fatos relevantes para os efeitos de aplicação da norma. Como a Constituição protege o patrimônio e a liberdade contra a ação estatal – somente consentindo que esses bens sofram diminuição ou detrimento mediante lei – dessa divergência surge o direito de o contribuinte pedir ao Poder Judiciário a declaração da correta aplicação da lei ao caso concreto. Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia submetidas ao Poder Judiciário, esse submergir sob o peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muita as soluções, em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário.

Tal abordagem parecia prever o caos atual que vivemos em relação ao passivo tributário.

3 PRINCÍPIOS JURÍDICOS DO DIREITO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

Nesta seção serão abordados alguns princípios que norteiam tanto o direito tributário quanto o processo tributário, destacando desde já os princípios da justiça, da segurança jurídica e do devido processo legal.

Desde já é importante destacar que não há consenso, tanto qualitativo quanto quantitativo sobre a definição dos princípios que permeiam o direito e processo tributário, para tanto, será utilizada a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo, ao menos na identificação dos mais importantes princípios. (MACHADO SEGUNDO, 2020a)

Princípio em breve síntese é a causa primeira, com status de norma, exprimem valores e delimitam tanto o intérprete quanto o legislador, nessa toada esclarecedora é a indagação de Luís Roberto Barroso (2010, p. 204-205):

Os princípios – notadamente os princípios constitucionais – são a porta pela qual os valores passam do plano ético de ser fonte secundária e subsidiária do Direito para serem alçados ao centro do sistema jurídico?

Foi somente a partir dos escritos semanais de Ronald Dworkin, difundidos no Brasil a partir do final da década de 80 e ao longo da década de 90, que o tema teve um desenvolvimento dogmático mais apurado. Na sequência histórica, Robert Alexy ordenou a teoria dos princípios em categorias mais próximas da perspectiva romano-germânica do Direito. (BARROSO, 2010, p. 204-205)

No ordenamento jurídico brasileiro existem alguns princípios fundamentais que acabam se desdobrando em outro princípio ou regra. (MACHADO SEGUNDO, 2020) De forma sucinta, cabe uma breve explanação sobre a diferença entre princípio e regra, destacando desde já, que há vários posicionamentos sobre os conceitos dos institutos supracitados.

Por princípio pode-se entender como uma norma jurídica que expressa determinados valores, objetivos ou fins, que devem ser observados na elaboração legislativa, interpretação e aplicação das normas. Regra, por sua vez, em suma, são prescrições que devem ser observadas sob pena de sanção. (MACHADO SEGUNDO, 2020a)

Reforça Eros Grau, baseando-se na lição de Dworkin, entendendo que as regras se aplicam por completo, ou seja, no todo ou em nada, os princípios não se aplicam de maneira automática e necessariamente (GRAU, 1999, p. 89-92), discordando dessa proposição é a

doutrina de Humberto Ávila, na qual as regras também não possuem sua aplicação automática. (ÁVILA, 2006, p. 46)

Por fim, há quem entenda que o sistema tributário nacional possui princípios básicos, como por exemplo, a capacidade contributiva, certeza, comodidade e economicidade, conforme doutrina de Von Dusti e difundidos por Adam Smith, inspirando códigos e constituições por mais de duzentos anos, mesclam por padrões mínimos de ética, justiça, técnica e razoabilidade. (BALEEIRO, 2010, p. 3-4)

3.1 OS PRINCÍPIOS EM GERAL, RELATIVOS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO E AO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Antes que se discuta os princípios que ocupam posição de destaque para o tema da presente pesquisa, necessário se faz o desenvolvimento de princípios genéricos, notadamente na seara processual, judicial ou não.

Sobre esta divisão, judicial e administrativa, é salutar que se pontue a delimitação de sua divisão. Conquanto ambos sejam dotados de feição jurisdicional, se diferenciam pelo exercício ou não de suas funções típicas.

No caso, tem-se no processo judicial a finalidade de se resolver, em último grau e de modo definitivo um conflito de interesses, valendo-se, para tanto, do poder judiciário. (MACHADO SEGUNDO, 2020)

Ao contrário, verifica-se o processo administrativo quando se pretende resolver o conflito de interesses sem que isso ocorra, necessariamente, de maneira definitiva. Trata-se de uma “espécie de autotutela vinculada, ou autocontrole, exercido por órgãos do Poder Executivo”. (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 35) Disto, extraí-se que o processo administrativo “viabiliza o exercício da função administrativa atípica, com feição jurisdicional”. (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 35)

Ato contínuo, os princípios aplicáveis, *in casu*, a cada um dos trâmites administrativos decorre, diretamente, de sua natureza.

A este efeito, colaciona-se:

Como o processo administrativo não impõe uma solução definitiva ao cidadão contribuinte, que pode, insatisfeito, socorrer-se do Judiciário, e como o órgão de julgamento administrativo integra a própria estrutura de uma das partes interessadas, alguns princípios constitucionais processuais não lhe são aplicáveis em toda a intensidade. O processo judicial, por sua vez, enseja a resolução definitiva dos conflitos, por órgãos que, pelo menos em tese, atuam como terceiros em relação às

partes, razão pela qual os princípios constitucionais do processo são, a este último, aplicáveis com maior intensidade. (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 35)

Portanto, diante da necessidade de se aplicar um núcleo duro de direitos fundamentais processuais, alguns direitos são, como se viu, aplicáveis a todos os tipos de processos tributários. Um primeiro e de grande relevância é o devido processo legal que, de tamanho peso no ordenamento jurídico, será discutido mais a frente, em capítulo específico.

Adiante, verifica-se a aplicação comum da Ampla Defesa e do Contraditório, cujo fundamento pode ser extraído do artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal. Necessário pontuar que parte da doutrina o classifica como incluso no devido processo legal, outra parte o trata como desdobramento deste.

Deste princípio decorre que “às partes em litígio devem ser assegurados todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, à comprovação dos fatos sobre os quais estas se fundam e à reforma de decisões eventualmente equivocadas”. (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 37)

Em exemplo prático no direito tributário das consequências da aplicação deste princípio é a de que um Auto de Infração deve contar a descrição do fato imputado ao sujeito passivo, de maneira detalhada, perpassando pelo gerador do dever de pagar a multa ou o tributo lançado, além dos seus consectários legais, sob pena de inviabilizar a defesa, anulando-se a autuação. (MACHADO SEGUNDO, 2020) A certidão de dívida ativa que, se trata de um título executivo extrajudicial, nos termos do inciso IX do artigo 784 do CPC/2015, possuem seus requisitos estipulados no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) no artigo 202, assim prescrito:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. (BRASIL, 1966)

Denota-se tamanha importância da efetiva aplicação dos princípios na ampla defesa e no contraditório, sendo seus requisitos estipulado em lei, sendo sua inobservância

rechaçada pelo judiciário, conforme julgados abaixo, que deixam claro a aplicabilidade dos referidos princípios:

NULIDADE DA CDA. AUSÊNCIA DE REQUISITO DE VALIDADE. INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL QUE PREJUDICA O CONTRADITÓRIO E A AMPLA DEFESA. ART. 2º, § 5º DA LEI Nº 6.830/80. ART. 202 DO CTN. OPORTUNIZADO A EMENDA DA CDA PELO JUÍZO A QUO. RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

A CDA em questão apenas invocou o Código Tributário Municipal. Lei Municipal nº 15.563/91. De forma genérica, sem especificar mediante citação do artigo, inciso, parágrafo, qual o tributo, o fundamento legal da multa imposta e os juros aplicados. 3. Não foram preenchidos os pressupostos de validade previstos no art. 202 do CTN, quais sejam, a origem e a natureza do crédito, mencionando especificamente a disposição da Lei na qual seja fundada, requisitos estes essenciais para o exercício constitucional da ampla defesa e do contraditório do devedor. 4. Oportunizado pelo juízo a quo a emenda da CDA, todavia o fisco exequente não diligenciou de forma adequada. 5. Apelação cível improvida à unanimidade, no sentido de manter a integralidade da sentença recorrida. (BRASIL. Tribunal de Justiça de Pernambuco. **Apelação nº 0044738-23.2003.8.17.001**, 2003)

No Tribunal de Justiça de São Paulo, também corrobora, como nula a certidão de dívida ativa que não observa os requisitos legais mínimos, inviabilizando a aplicação dos princípios do contraditório e ampla defesa:

APELAÇÃO. Nulidade da CDA. Ausência dos requisitos legais estabelecidos pelos art. 202 e 203 do CTN e art. 2º, § 5º, da Lei de Execução Fiscal. Menção genérica ao Código Tributário Municipal. Indicação de fundamentação legal insuficiente. Prejuízo para o exercício da ampla defesa pelo executado. Nulidade do título. Ausência de oportunidade para substituição da CDA. Extinção do feito. Impossibilidade. RECURSO PROVIDO. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação nº 0000111-56.2006.8.26.0104, 2006).**

Em relação ao processo administrativo, Machado Segundo (2020, p. 37) aponta as seguintes consequências da aplicação deste princípio:

(a) direito a que toda prova razoavelmente proposta seja produzida, ainda que quem deva fazê-lo seja a própria administração; (b) direito a que as provas devem ser produzidas antes de se tomar uma decisão a respeito do tema a ser provado; (c) direito de controlar a produção de provas pela administração, seja ela testemunhal ou pericial.

Feitas tais ponderações, passa-se a analisar o seguinte princípio, da instrumentalidade e economia processual. Trata-se da consagração de um valor que tem por finalidade orientar a concatenação e interpretação das regras processuais, sempre tendo em vista uma dualidade de posicionamentos possíveis, em matéria processual, deve-se adotar a que melhor se adeque à instrumentalidade do processo. (MACHADO SEGUNDO, 2020)

Com um excelente poder de síntese, Machado Segundo (2020, p. 39) explica:

Tanto no processo judicial, como no processo administrativo, o cumprimento de qualquer formalidade só será exigível quando, além de previsto em lei, e compatível com os demais princípios jurídicos, for adequado, necessário e proporcional ao atendimento das finalidades às quais citados processos se destinam. A existência de maiores formalidades no processo judicial, que a doutrina opõe a um “formalismo moderado” verificado no processo administrativo, apenas se justifica na medida em que as finalidades de tais processos são ligeiramente distintas. No processo judicial, a forma existe para, entre outros fins, conter eventuais abusos do julgador em face de ambas as partes (deve-se recordar que o julgador é um terceiro). No processo administrativo, ao contrário, tem-se que o autocontrole poderia ser exercido até mesmo independentemente de processo, desde que para favorecer o administrado, o que faz com que a forma só seja exigida para instrumentalizar e viabilizar a defesa do administrado.

A isso se soma que a economia processual visa a menor onerosidade processual, simplificando a prestação jurisdicional a fim de se obter, com o mínimo de esforço, o melhor resultado.

Ato contínuo, deve-se pontuar a existência do princípio implícito na Constituição Federal do Duplo Grau de Jurisdição, tal como reconheceu o Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Penal 470/MG, o Mensalão, na qual conferiu aos réus o direito de recorrer ao próprio Supremo Tribunal Federal.

Este é um direito fundamental cujo nome explica sua essência. No entanto, há divergências doutrinárias quanto a própria nomenclatura deste direito fundamental. Machado Segundo (2020) a esse efeito pontua que, diante da possibilidade de que os julgadores do mesmo grau de jurisdição analisem os recursos em algumas hipóteses, tais como a acima citada, no caso de foro por prerrogativa de função, o nome correto deveria ser princípio da existência de meios de impugnação das decisões judiciais.

Não se verifica, contudo, utilidade prática na discussão de conceitos e terminologias, que extrapolam os fins da presente pesquisa e, portanto, não serão aprofundados.

Em sequência, relevante apontar o princípio da necessária fundamentação das decisões, do qual decorre que “assim como os atos administrativos proferidos ao longo e cabo dos meros procedimentos, também os processos, tanto os administrativos como os judiciais, têm de ser conduzidos por atos fundamentados da autoridade julgadora”. (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 41)

Colocando em termos mais detalhados, tem-se que:

Não apenas o ato final, que lhe põe termo, mas todos os atos com carga decisória devem ser fundamentados, a fim de que se possa realizar o controle de sua validade. Afinal, o direito à impugnação das decisões, o controle da validade destas pelas instâncias superiores, a avaliação de sua legitimidade e de sua aceitabilidade por quem a ela se submete, e pela comunidade como um todo etc., tudo depende de uma fundamentação completa, clara e coerente. O dever de fundamentação é de ser observado em todos os casos, e a sanção para o seu descumprimento é a nulidade. Isso sugere que sua estrutura não é propriamente a de um princípio, mas a de verdadeira regra.

Quando atrelado ao processo judicial, seu fundamento decorre da própria Constituição Federal, insculpido no artigo 93, inciso IX. O que não quer dizer, contudo, que o processo administrativo a este princípio não se submeta, afinal, o Código de Processo Civil é norma subsidiária ao seu procedimento e, em seu artigo 489, §1º prevê, expressamente, a necessidade de fundamentação das decisões, descrevendo, inclusive, os casos em que ela não se considera fundamentada.

E mais, caso não sejam fundamentadas as decisões, prejudicados estão os princípios do duplo grau de jurisdição e da ampla defesa, afinal, como se recorre, defendendo-se de julgado não fundamentado? Na ausência de fundamentação, não há como se atacar as razões do julgador, de tal sorte que a anulação da decisão é medida que deve ser imposta.

Tratando-se, em linhas gerais, agora, apenas no que concerne ao processo administrativo, faz-se mister pontuar que diante de sua natureza processual e não meramente procedimental, devem ser afastadas as características dos meros procedimentos, tais quais a inquisitorialidade e a subordinação hierárquica. (MACHADO SEGUNDO, 2020)

Por outro lado, por conta desta mesma natureza, aplicam-se outros princípios de maneira específica, tais quais o da utilidade do processo administrativo, o da não submissão do órgão julgamento ao poder hierárquico, o da verdade material e, por fim, o da materialidade.

No que concerne ao primeiro, da utilidade do processo administrativo, tem-se que na medida em que o processo administrativo funciona como instrumento de controle da legalidade dos atos da administração pública, não se pode aceitar que sua utilidade seja esvaziada, de tal sorte que, quando proferida uma decisão, seu conteúdo seja inútil, ante a imposição prévia de prejuízo a uma das partes. (MACHADO SEGUNDO, 2020)

A fim de tornar mais concreta a explicação, Machado Segundo (2020, p. 44) exemplifica:

Não são raros os casos, por exemplo, nos quais o contribuinte espera por uma manifestação da Administração Pública acerca da validade de um lançamento tributário, e, antes que essa manifestação seja proferida, já se lhe negam o direito à impressão de blocos de notas fiscais, ou se lhe cancela o CNPJ, CGF ou cadastro que o valha etc. O Fisco impõe ao

contribuinte ônus ilegais, com a finalidade de coagi-lo indiretamente ao pagamento do tributo em relação ao qual apresentou defesa, e os danos causados por tais sanções oblíquas tornam insuportável a espera por uma manifestação da administração. Paga-se o tributo, e o processo administrativo de controle da legalidade do ato de lançamento perde completamente a finalidade.

Esta é a razão de ser da Súmula Vinculante n. 24, que proíbe a Denúncia por crime de supressão ou redução de tributo quando o Auto de Infração é discutido perante a própria administração.

O princípio seguinte, da não submissão do órgão julgador ao poder hierárquico decorre da noção de que, ao julgar, a autoridade administrativa não está exercendo sua função típica, mas a jurisdicional, de tal sorte que se devem nortear pelos princípios e normas processuais e não pelos regramentos específicos de sua função. (MACHADO SEGUNDO, 2020)

Mais uma vez se recorre a um exemplo do didático Machado Segundo (2020, p. 45) a fim de tornar concreta a definição:

É por essa razão que um fiscal de tributos, por exemplo, segue fielmente as instruções normativas editadas por seus superiores hierárquicos, mas o órgão incumbido de apreciar a validade de um auto de infração lavrado por esse mesmo fiscal poderá – aliás, deverá – desconsiderar essas mesmas instruções normativas, caso as considere contrárias à lei.

Neste ponto, verifica-se uma correlação com um processo judicial, pois, como se sabe, diante de sua independência funcional, um magistrado não se vincula ao entendimento do Tribunal, sendo, contudo sua reafirmação no processo administrativo diante da possibilidade de confusão entre a competência material do julgado e o poder hierárquico administrativo.

A seguir, com relação à verdade material, deve-se pontuar que para a aplicação da lei, a administração deve se reportar a fatos que lhe reclamem aplicação, não importando quem seja o favorecido. Desta feita, incumbe-se à administração a utilização dos meios de prova possíveis e necessários à demonstração do fato discutido, ainda que o seu requerimento tenha se dado de maneira intempestiva no processo administrativo. (MACHADO SEGUNDO, 2020)

Exemplifica-se apontando a indignação de Machado Segundo (2020, p. 46):

[...] no âmbito de um processo no qual a produção de prova pericial se faça indispensável, a Administração não pode indeferir essa prova apenas porque o contribuinte a solicitou em momento ou de modo “inadequado”. É comum, a propósito, que a Administração Tributária, de todas as esferas de poder tributante,

profira decisões administrativas que são verdadeiras pérolas da contradição: negam pedidos de produção de provas formulados por contribuintes e, subsequentemente, julgam improcedente a reclamação ou a defesa apresentada, por “falta de provas”. O absurdo, e a violação evidente ao princípio da verdade material, dispensam comentários.

Isso não se opõe à presunção de veracidade dos atos administrativos, afinal, basta, em tese, que a defesa alegue a necessidade de produção de determinadas provas para que se possa elidir a presunção em prol da administração que, para garantir o princípio da verdade material, a prova precisará ser produzida, confirmando a posição pro fiscal, ou alterando a presunção, em defesa do sujeito passivo.

Por fim, no que concerne ao princípio da oficialidade, tem-se que é dever da autoridade administrativa instaurar, impulsionar e concluir o processo administrativo que, sendo contencioso, tem seu ato de instauração, de maneira mais comum, na modalidade de provocação do contribuinte, conquando também seja possível sua instauração por iniciativa da própria administração. (MACHADO SEGUNDO, 2020)

A regra, neste ponto, toma caminhos totalmente opostos das do processo judicial, uma vez que, conquanto também caiba ao juiz impulsionar e julgar o processo, caso não ocorra a manifestação das partes, ele deverá ser extinto sem resolução de mérito. No caso do processo administrativo, todavia, deve-se alcançar uma conclusão célere, mas sempre com um pronunciamento acerca do entendimento da administração sobre o caso discutido. (MACHADO SEGUNDO, 2020)

Portanto, sob pena de preempção, não é possível que um processo administrativo fique inerte por anos, sem o impulso da autoridade competente.

3.2 O PAPEL DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS NA ATUAL TEORIA GERAL DO DIREITO

O reconhecimento da força normativa dos princípios, se deu, preponderantemente, após a segunda guerra mundial e continua se desenvolvendo até os dias atuais (BONAVIDES, 2001), tendo cada vez mais relevância no ordenamento jurídico pátrio. Pois, inicialmente, o princípio somente era aplicado na hipótese de lacuna legislativa e atualmente perpassa por várias discussões complexas.

Arruda Alvim antes mesmo da Constituição Federal de 1988, já ressaltava que os princípios fundamentais do processo tributário têm sido pouco considerados entre nós (ALVIM NETTO, 1975), complementa o autor, que o contribuinte possui duas garantias, sendo uma de ordem material, que se refere a emanção das leis, provenientes de um

parlamento livre e oriundo do regime democrático e eleitos pelo voto popular, e outra de ordem formal, consistente na inafastabilidade do Poder Judiciário.

Realçando a evolução do poder de tributar e sua influência histórica:

A História Ocidental pode ser encarada como uma sucessiva limitação da soberania, na ordem interna. Entretanto, nem por isso se deixara de reconhecer a supremacia do interesse público sobre o particular. Se todos são iguais perante a lei, isso não ocorre com o Poder Público que, representativo da soma dos interesses individuais, se vê sempre com uma série de privilégios, que deve usar, menos com sentido de opressão, mas para a consecução do bem comum. Tais privilégios são sensíveis no processo tributário, pois a cobrança de tributos se faz, executivamente, com privilégios de prazos etc. (ALVIM NETTO, 1975, p. 02)

Denota-se que na evolução, sucintamente elencada pelo autor, todas as garantias, que impõe uma limitação ao poder de tributar foram arduamente calcadas por lutas, tanto que atualmente consta na própria Carta Magna uma seção denominada “Das limitações do poder de tributar” a partir do artigo 150.

Ressalta-se, também, que a processualização do direito tributário foi uma conquista equiparada a processualização criminal, sendo que para ele o princípio da isonomia é o primeiro axioma de toda elaboração de uma ordem jurídica.

No caso do direito processual tributário abarca várias e distintas fases do processo, desde o mero procedimento administrativo, processo administrativo tributário e processo judicial tributário, sendo que em cada um deles há a incidência de determinados princípios, ressalta-se os princípios gerais, que maculam todo o complexo processo tributário, sendo eles o da segurança e da justiça, além dos princípios que norteiam o Direito Público.

3.3 JUSTIÇA COMO PRINCÍPIO

É milenar a discussão sobre o termo justiça, sendo amplamente debatido nas diversas perspectivas abordadas, como cultura e experiência individual, dentre outras, sendo, portanto, uma atividade complexa a conceituação do termo. A justiça tem laços estreitos com a moral, religião e o Direito, sendo destacado por Sérgio Cavalieri Filho (2002, p. 58) que

Direito e Justiça são conceitos que se entrelaçam, a tal ponto de serem considerados uma coisa só pela consciência social. Fala-se no Direito com sentido de Justiça e vice-versa. Sabemos todos, entretanto, que nem sempre eles andam juntos.

Uma obra de extrema importância para discussão sobre o tema “justiça”, sob várias perspectivas, é o livro intitulado “A ideia de justiça de Platão a Rawls”, essa obra

retrata a justiça sob vários enfoques, revivendo uma filosofia moral e política. Não obstante ser demasiadamente ampla, serve de base para discussão e evolução desse instituto na busca de uma reconstrução racional das diferentes perspectivas sobre a justiça.

De tão complexo, apesar dos autores da obra supracitada, falarem sobre questões pertinentes à justiça, eles remetem ao mesmo tempo a questões das mais diversas possíveis, evidenciando um caráter temporal na concepção daquela, gerando a sensação de existência de conceitos incompatíveis entre si, contudo, a complexidade de uma teoria normativa, depende, de uma tentativa de reunificar as diferentes concepções dentro do conceito único de justiça. (MAFFETONE; VECA, 2005, p. 15)

Assim, sem a remota pretensão de esgotar o tema, mas na busca de uma reconstrução das razões subjacentes das diferentes versões de justiça, para o presente trabalho, sob a perspectiva do direito processual tributário, sendo este, um dos parâmetros que embasam uma efetiva concreção da tutela coletiva tributária.

A justiça, majoritariamente, é tida como um valor, um princípio e uma virtude, assim leciona Migue Real “a justiça é um valor franciscano cuja função é bem servir a todos e a cada um”. (REALE, 2002, p. 118), assim deduzindo o autor:

a justiça é, sempre, um laço entre um homem e outros homens, como bem do indivíduo, enquanto membro da sociedade, e, de que é, comitantemente, como um bem coletivo. Por conseguinte, o bem social situa-se em outro campo da ação humana, a que chamamos de direito (REALE, 2011, p. 39)

Há doutrinadores que defendem a justiça como princípio fundamental (MACHADO SEGUNDO, 2020a), pois orientam os demais princípios e regras no ordenamento jurídico, se desdobrando no princípio da dignidade da pessoa humana, da capacidade contributiva, isonomia, entre outros.

Não obstante sofrer críticas, há quem defenda o entendimento de que o princípio da justiça somente guiaria o legislador, enquanto ao intérprete caberia apenas a exata aplicação da lei. Nesse prisma, Eros Grau demonstra sua defesa por um positivismo jurídico, ainda mais esclarecedor são suas palavras: “O Direito é um instrumento de harmonização/dominação social, e a justiça não existe por aqui, só floresce no Paraíso!” (2018)

Hugo de Brito Machado Segundo (2020, p. 17) rechaça tal assertiva:

Primeiro, porque houve uma grande modificação na maneira de conceber o Ordenamento Jurídico, bem como na visão do cientista do direito e do juiz na

interpretação e na aplicação das normas jurídicas, que sempre comportam mais de um entendimento se vistas no seu aspecto formal, abrindo margem para correções exegéticas que lhes aperfeiçoam o conteúdo.

À vista disso, Hugo de Brito Machado Seguro, reforça a ideia de um princípio fundamental de justiça.

Outro problema é a localização disciplinar do processo tributário, bem como o momento em que se opera a transição entre processo e procedimento, figurando como importante celeuma na aproximação com o valor de justiça tributária.

Fredie Didier e Hermes Zaneti (2019, p. 35) de maneira análoga, abordam o tema justiça:

A instrumentalidade consiste, justamente, em fornecer um instrumento hábil e eficaz para defesa dos direitos. O processo é instrumento (meio) de realização do direito. A autonomia do direito de ação, nesse sentido, é primordial para que sob a égide de “preconceitos” de direito material, ou interpretações “fixas” não se evite apreciação pelo Poder Judiciário da lesão ou ameaça ao direito afirmado pelo autor. Assim, ocorre um abrandamento do “ineliminável” binômio substância-processo, sempre orientado pelo fim: o processo existe para a ordem jurídica justa.

Na doutrina de James Marins, fica ressaltada a necessidade de observância ao princípio da justiça no processo tributário, mas sob outro enfoque de “justiça”, no caso a tributária, seria a “ideia chave para compreensão finalística do processo tributário”. (MARINS, 2016, p. 110) Evidenciando que a Administração atenda efetivamente os princípios inerentes ao convívio entre Estado/Cidadão, embasada no Estado de Direito, ou seja, na “ideia de direito”.

Reitera-se que, apesar da existência da esfera administrativa e judicial, a justiça tributária seria qualificada por sua maior lesividade sobre as demais, pois nas palavras de Allorio “onde o ato administrativo é injusto, o ato de imposição tributária é duas vezes injusto”. (MARINS, 2016, p. 110)

Outro enfoque é a análise da justiça e direito natural como um direito justo, que na doutrina de Karl Larenz (1993, p. 19) aduz, em suma:

Essa questão diz respeito aos filósofos, porque, pelo menos desde Platão, o tema dos conteúdos da justiça e da ordenação “justa” da coexistência humana é um dos problemas centrais da ética. E diz respeito aos juristas, porque embora seja verdade que os juristas podem limitar-se a cumprir as normas de um determinado direito positivo, ou as decisões judiciais vinculativas nesse direito positivo, não podem deixar de se confrontar incessantemente com o problema de saber, se o que estão

fazendo é “justo” ou não, especialmente quando os relacionamentos vitais mudam e os casos não são mais apresentados da mesma forma. (tradução nossa)³

Assim, não obstante o direito natural ter sido palco de estudo para vários estudiosos, a expressão “direito justo” foi prolatada pelo *jus* filósofo Rudolf Stammble (1926).

Ainda que não seja objeto do presente trabalho, importante destacar a distinção realizada por James Marins em relação a concepção de ética fiscal, já que existe há algum tempo e que, apesar de ter sofrido várias mutações, o caráter econômico sempre está presente, como por exemplo a teoria do preço de troca- tributo como compensação pelos serviços prestados pelo Estado.

Paul Leroy-Baeaulieu sustenta que cada cidadão deveria pagar o preço exato dos serviços que recebe do Estado, é a teoria do prêmio do seguro- tributo, que é o prêmio que se paga para o Estado prover segurança e tem como expoentes Montesquieu e Bodin (MARINS, 2016, p. 112). Para Villegas (1993, p. 73),

Esses teóricos - como Thiers - que concebem o imposto como um preço simples que remunera as atividades do Estado em favor da coletividade, inspiram-se nas doutrinas que atribuem ao imposto um caráter jurídico contratual. (tradução nossa)⁴

Na teoria da distribuição da carga pública, que possui como seus expoentes os juristas franceses Lafière e Waline, o tributo é ônus decorrente da solidariedade social que atinge todos os membros de uma determinada comunidade, devendo ser suportado nos limites da possibilidade financeira de cada indivíduo, conforme leciona Villegas (1993, p. 73-74):

Em suma, o fundamento ético-político deve ser buscado na mesma necessidade que desde o passado levava os membros de uma comunidade a criar o Estado como única forma de alcançar a ordem e a coesão na convivência. Se os cidadãos criaram o Estado, é lógico que contribuam para a sua manutenção. (tradução nossa)⁵

³ Conciene esta cuestion a los filósofos, porque por lo menos desde platon el tema de los contenidos de justicia y de la ordenacion “justa” de lá convivencia humana és uno de los problemas centrales de la etica. Y conciene a los juristas, porque si bien és cierto que los juristas pueden limitarse a cumplir las normas de un concreto derecho positivo, o las decisiones judiciales que en ese derecho positivo sean vinculantes, no pueden evitar que se les coloque incesantemente ante el problema de saber si lo que hacen es o no “justo”, sobre todo cuando las relaciones vitales cambian y los casos no se plantean ya de un modo igual.

⁴ estos teóricos – como Thiers – que conciben al impuesto como um simple precio que remunera las actividades estatales em favor de la colectividade, se inspiran em las doctrinas que asigan caráter jurídico contratual al impuesto

⁵ Em definitiva, el fundamento ético-político debe buscarse em la misma necesidad que desde el tiempo pretérito llevó a los integrantes de una comunidad a crear el Estado como única forma de lograr orden e cohesion em la convivencia. Si los ciudadanos han creado el Estado es logico que contribuyan a su sostenimiento.

Já as teorias do consumo, benefício e da equivalência, possuem em comum a ideia de que cada cidadão deverá contribuir tributariamente com uma determinada quantidade a utilidade das prestações Estatais. Por fim, a teoria do sacrifício, que se desmembra em igualmente e proporcional, possuindo como *punctum saliens* a ideia geral de igualdade como algo justo e desejável, se desprende do princípio de que todos os indivíduos de uma comunidade devem ser iguais na hora de suportar os tributos. (MARINS, 2016)

Tais conceitos em conjunto com os princípios constitucionalmente deflagrados, conduzem à realização da justiça tributária, sendo justificadores de sua normatização.

3.3.1 A Doutrina do Direito Justo de Karl Larenz

Outro tema que perpassa pela justiça processual tributária é o direito justo atrelado a “ideia de direito” positivada em nosso ordenamento pátrio, se manifestando, como já citado anteriormente, através de princípios notadamente constitucionais, em sua busca incansável de justiça.

Para tal desiderato, importante destacar a doutrina de Karl Larenz, em sua obra denominada “Direito Justo - Fundamentos de uma ética jurídica” (DÍEZ-PICAZO; LARENZ, 1993, p. 15-16), que contém, em breve síntese, a determinação de um direito justo, ou seja, o ordenamento jurídico em conformidade com a justiça na medida do possível e a relatividade da justiça nas regras de direito, levando-se em conta determinadas condições e determinado momento histórico, a mutabilidade dos valores e tendo por foco o fator tempo, dentre outros.

Nesse ponto cabe realçar, conforme afirma Marins “que os princípios de direito justo, são aqueles que albergam o sentido fundamental ou fim último do direito que é a ‘ideia de direito’, consoante a moderna filosofia do direito”. (MARINS, 2016, p. 113)

Nas palavras de Engisch (1988, p. 15-16):

nós entendemos o direito , não apenas como expressão do esforço efetivamente feito pelo legislador para realizar a justiça, para depois nos perguntarmos se o próprio legislador negou parcialmente este princípio por amor doutros, mas ainda no sentido de que a justiça, ela mesma é a ‘ideia do direito’ pela qual nós a cada passo havemos de apreciar se o direito positivo é ou não é digno de validade.

Continua o autor, dizendo que para compreensão do direito justo devemos levar em consideração os seguintes aspectos: a) a determinação do direito justo; b) a relatividade da justiça nas regras e direito; c) a mutabilidade dos valores e princípios de direito justo; d) “ideia de direito, injustiça e inconstitucionalidade; e, e) modo particular de vigência”. Essa

divisão entendemos mais didática do que prática, mas ajuda na busca da identidade de um direito justo.

Por fim, Larens tem como base o denominado princípio geral do respeito recíproco, de acordo com quatro grupos principais: os princípios da esfera individual; os princípios sobre responsabilidade civil; os princípios da esfera da comunidade; e, os princípios do Estado Democrático de Direito em sentido estrito. (LARENS, 1993, p. 30)

Tais abordagens reforçam a necessidade de observação aos princípios da justiça, independente da perspectiva abordada.

3.3.2 Direito Tributário e Direito Justo

No tocante a interface entre direito tributário e direito justo, James Marins (2016, p. 118) pontua que um dos objetivos do seu estudo é tentar descrever a realização da justiça tributária sob a óptica dos princípios jurídicos de direito justo que norteiam nosso sistema, de matriz constitucional, notadamente na lide tributária e sua relação com o processo tributário.

Nota-se que James Marins, não dita expressamente a existência do princípio da justiça, não elencando categorização específica. Porém, importante ressaltar que a incessante busca na realização de um direito justo, seria no caso da justiça tributária sob o ponto de vista do direito.

No direito alienígena o tema justiça aborda vários parâmetros e concepções, porém denotam-se alguns expoentes. Lapatza vê o direito objetivamente como um conjunto de normas que regula a sociedade, sendo, portanto, um ponto de vista de justiça, presumindo que a norma reconheça o que é justo. (LAPATZA, 1996, p. 321)

De maneira semelhante, Sainz Bujanda cita a Constituição espanhola que possui dentre outros os princípios da generalidade, capacidade econômica, igualdade, progressividade e a vedação ao confisco, sendo que “todos eles são aspectos parciais de um único princípio, o da justiça”. (tradução nossa)⁶ (BUJANDA, 1993, p. 103-104). Assim, defende a existência de um “supra princípio da justiça tributária”.

Por seu turno, semelhantemente, explana CASÁS (1992, p. 97-98):

no que se refere ao patrimônio das contribuições constantes do art. 4º da carta constitucional, no conceito do Supremo Tribunal de Justiça da Nação, foi entendido na ordem do montante deles. Em qualquer caso, duas famílias de sentenças estão registradas sobre o assunto na jurisprudência do tribunal. De um lado, uns poucos, segundo os quais a falta de equidade dos tributos torna-se casual o suficiente para

⁶ todos ellos, son aspectos parciales de un único principio, el de justicia

decretar sua invalidade constitucional, outro, um número apreciável de pronunciamentos, segundo os quais dá equidade, entendida como a existência de necessidade do tributação ou ponderação dos resultados econômicos produzidos nos contribuintes, não é passível de revisão judicial, acrescentando em alguns dos últimos acórdãos, que o fato de um tributo não ser equitativo, embora não seja fundamento para alegar sua inconstitucionalidade, é possível se essa desigualdade chega ao extremo de produzir o confisco dos bens ou de sua renda. (tradução nossa)⁷

Outro expoente, já citado alhures, é José Juan Ferreiro Lapatza, que elege os princípios da generalidade, igualdade e da capacidade contributiva, este de caráter complementar aos anteriores, como os mais presentes nas constituições atuais. (MARINS, 2016, p. 119)

Nesse prisma, Arturo de La Cueva, desdenha a importância do princípio da capacidade contributiva como delimitador de imposição tributária. (CUEVA, 1989, p. 149)

Ressalva se faz ao extenso estudo realizado por Enrico Allorio, que concebia para realização da justiça tributária a necessidade de observação a dois paradigmas: a capacidade contributiva e o grau de participação do indivíduo no gozo dos serviços públicos. Elucidativas é sua explanação:

A justiça tributária como conceito jurídico pressupõe, invença, o direito tributário substantivo já constituído, e se resolve na necessidade da aplicação exata e efetiva desse direito: justamente no desvelamento de todas as obrigações, uma vez estabelecidas. (tradução nossa)⁸ (ALLORIO, 1962, p. 46)

Semelhante é o raciocínio desenvolvido por Alberto Xavier, que também possui interface ao entendimento exposto por Hugo de Brito Machado Segundo, confrontando dois princípios, o da justiça e o da segurança jurídica, que sobrepõe o direito tributário como um todo.

Essa compreensão é de suma importância ao presente trabalho, pois, apesar de não constar expressamente em nossa Constituição, há um princípio de justiça, conforme defendido por Hugo de Brito, sendo que, em ordenamentos jurídicos alienígenas há expressamente a

⁷ a referencia a la equidad de las contribuciones contenida en el art. 4 de la carta constitucional, en el concepto de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, há sido entendida em orden al monto de ellas. De todos modos, sobre la cuestión se registran en la jurisprudência del tribunal dos famílias de fallos. De un lado , unos pocos, conforme a los cuales la falta de equidad de los tributos se convierte em casual suficiente para decretar su invalidación constitucional, outro, un apreciable número de pronunciamentos, a cuyo tenor da equidad, entendida como la existência de necesidad del tributo o ponderación de los resultados económicos que produce em los contribuyentes, no es revisable judicialmente, agregandose em algunas de las últimas setencias, que el hecho de que un impuesto no sea equitativo, si bien, no es fundamento para alegar su inconstitucionalidad, ello possible si esa inequidad llega al extremo de producir la confiscación de los bienes o de su renta.

⁸ La giustizia tributaria como conceito giuridico presuppone, invence, già formato il diritto tributario sostanziale, e si resolve nell'esigenza dela esatta ed effettiva applicazione di cotesto diritto: precisament nel discoprimiento di tutti gli obblighi, una volta contituiti.

disposição desse princípio, como por exemplo, na Constituição Espanhola, no artigo 31.1, *in verbis*:

ARTIGO 31

Todos contribuirão para a manutenção dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica, por meio de um sistema tributário justo inspirado nos princípios da igualdade e da progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório. (tradução nossa)⁹

Em nosso ordenamento há latente divergência doutrinária sobre a aceitação da existência de um princípio de justiça tributária. No mais, Alfredo Augusto Becker rechaça que conste na Constituição Federal critérios de justiça, que poderiam confrontar as normas tributárias infraconstitucionais, mas admite que os preceitos constitucionalmente arraigados sirvam como parâmetro de validade para estas normas.

Identificam-se claramente, nesse esforço conceitual, dois elementos essenciais para a realização da justiça tributária, quais sejam: a) capacidade econômica efetiva do contribuinte; e, b) intensidade de sua participação no gozo dos serviços públicos.

Paulo de Barros Carvalho, no tocante ao procedimento administrativo, destaca que o procedimento não persegue como finalidade, primeira e imediata, a efetivação dos critérios de justiça, admitindo que no caso de processo judicial deve-se buscar a justiça, muito embora o faça aplicando o direito. (2008, p. 280-281)

Alinhado a doutrina de Becker, Geraldo Ataliba imputa responsabilidade ao legislador no afã de justiça, mas admite que a Constituição possui delimitadores de tal discricionariedade do legislador, além de dispor de ferramentas para extirpar norma entendidas injustas. (CARVALHO, p. 280-281)

Emenda Marins, ao analisar conjuntamente as doutrinas de Becker e Larenz que:

Ao cotejarmos a Teoria do direito justo de Larenz, a assertiva de Becker é apenas parcialmente correta, pois a invalidade da norma jurídica pode decorrer de seu caráter de injustiça, na exata medida em que se encontre em “desarmonia” com a totalidade do sistema, em especial com seus princípios de Direito Justo, que concretizam a “ideia de Direito” em seu binômio paz jurídica e justiça. (MARINS, 2016, p. 124)

Por fim, sintetizando os ensinamentos de Marins, a justiça se perfaz pela prevalência dos princípios de um direito justo, especificamente na seara tributária, com a

⁹ ARTICULO 31

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

prevalência de normas constitucionais, tais princípios devem lá estar contidos. No mais, realça dentre os princípios constitucionais da generalidade e igualdade, demarcados pela capacidade contributiva. (MARINS, 2016, p. 125)

O ordenamento jurídico clama insistentemente por um conceito de justiça, notável e complexa essa definição, mas sem a pretensão de exaurir o tema, tal anseio não pode ser abandonado ao relento, devendo ser objeto de intenso e constantes estudos em busca de sua idealização. Nesse ponto, importante as palavras de Larenz, (1993, p. 46) que: “Justiça é algo que está na boca de todos. (...) Todo mundo fala de justiça e todo mundo exige justiça. Mas o que devemos entender por justiça?”. (tradução nossa)¹⁰

Após essa breve análise sobre o princípio da justiça, com enfoque no direito tributário, convém analisar o tema sobre outro importante vértice principiológico do nosso ordenamento jurídico.

3.4 DA SEGURANÇA JURÍDICA

Conforme destaca Hugo de Brito Machado Segundo “toda ordem jurídica desdobra-se, ou pelo menos deve desdobrar-se, a partir de dois princípios fundamentais, da justiça e da segurança jurídica”. (2020. p. 19). Larenz, também inclui na ideia do direito, ao lado da justiça e da paz jurídica, está última vinculada a segurança jurídica. (1979, p. 33)

É, portanto, um valor fundamental do Estado de Direito, pois tanto o capitalismo quanto o liberalismo anseiam por certeza, calculabilidade, legalidade e previsibilidade, diferente simetricamente do patrimonialismo. (WEBER, 1982, p. 133)

Interessante digressão faz Ricardo Lobo Torres, ressaltando este princípio, desde Hobbes, como segurança entre a violência praticada por terceiros e como um tipo de proteção em face do Estado, protegendo a propriedade.

Houve a positivação do referido princípio nas Constituições das Colônias americanas e na declaração do Homem e do Cidadão (1789), e foi denominada por Marx de “segurança do egoísmo” burguês. Ainda, foi identificada na obra de Kelsen como a legalidade formal do Estado de Direito, foi deixada de lado no século XX e no tempo do Estado de Bem-estar Social, voltando a ocupar lugar de destaque em conjunto com a também recuperada justiça.

¹⁰ La justicia es algo que está en boca de todo el mundo. (...) Todos hablan de la justicia y todos reclaman justicia. Mas qué debemos entender por justicia?

Conforme já delineado alhures, o Direito tem como objetivo fundamental a preservação de valores, destacando a justiça e a segurança, reforça Hugo de Brito Machado (2019, p. 2).

Há doutrinadores que afirmam ser a segurança supera o próprio valor de justiça, como por exemplo Oscar Tenório (1955, p. 193), que assim afirma:

O direito não surgiu na vida humana com a finalidade de prestar-se culto à idéia de justiça. Surgiu para fornecer segurança e certeza a à vida social. Esta função do direito existe no regime tradicionalista e no regime revolucionário. Sendo a segurança o valor fundamental do jurídico, sem ela não pode haver direito.

Em matéria tributária a segurança é violada sobre vários aspectos, dentre ele pela complexidade das normas tributárias, as constantes alterações legislativas, a competência de vários entes federados em legislar sobre matéria tributária, além das incongruências legislativas (MACHADO, 2019, p. 3).

No âmbito, legislativo, há previsão expressa no art. 212 do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano. (BRASIL, 1966)

Tal norma, não é observada pelo Estado, reforçando a insegurança em nosso sistema tributário, pois há patente desrespeito à legislação vigente que facilitaria a compreensão e a publicidade da legislação tributária, indignado é a explanação de Hugo de Brito (2009, p. 921):

O descumprimento desse dever apenas confirma que o Estado é na verdade um contumaz violador da lei. É um exemplo inconfundível dessa conduta ilícita, que demonstra de modo eloquente e incontestável que temos razão quando, em diversas oportunidades, temos afirmado que o Poder Público geralmente não tem nenhum respeito pelos direitos do cidadão, atitude que se explica por ser o sistema normativo um sistema de limites, qual nenhum governante quer submeter-se. A consolidação das leis de cada tributo em texto único é uma necessidade indiscutível. É o mínimo que o Poder Público fará para minimizar os efeitos negativos da inflação legislativa que a rigor impede que o contribuinte de conhecer seus deveres tributários.

Além do desrespeito à legislação, a divergência também na interpretação legislativa, apesar de ser salutar o questionamento e desenvolvimento das interpretações legislativas, nosso ordenamento não suporta a constante divergência entre agentes públicos na solução de consultas fiscais. Resumindo, no Brasil, o ente tributante não respeita a legislação,

não estabiliza as relações de maneira isonômica e contribuinte, fica à mercê desse sistema inquisitório.

Mais especificamente a segurança jurídica, como princípio, assume função primordial, tendo em vista as constantes alterações legislativas e jurisprudenciais que ocorrem em todo o ordenamento jurídico desde a Constituição Federal no art. 5º, XXXVI, cumprindo o dever do Estado de garantir direitos aos cidadãos e assegurando que os mesmos sejam efetivados de forma estável e segura. Ademais, o princípio em comento está previsto no artigo 2º da Lei 9.784 de 1999, como um dos princípios norteadores do Processo Administrativo:

Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Sendo mais recentemente incluído na lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB- Decreto nº 4.657/1942), pela lei nº 13.655/2018, assim prescrito:

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

Humberto Ávila (2011, p. 2011), assim conceitua:

A segurança Jurídica no sentido de princípio objetivo, envolve as exigências de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do direito em geral. Nessa acepção, pode-se entender que uma norma não muito clara, um ordenamento jurídico não muito estável ou não totalmente previsível, constitui violação ao princípio da segurança jurídica.

José Joaquim Gomes Canotilho (2003, p. 264-265) defende que a segurança jurídica parte de dois conceitos:

- 1) estabilidade ou eficácia *ex post* da segurança jurídica: uma vez adotadas, na forma e procedimento legalmente exigidos, as decisões judiciais não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável alteração das mesmas quando ocorram pressupostos materiais particularmente relevantes.
- 2) previsibilidade ou eficácia *ex ante* do princípio da segurança jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos.

Dessa forma, o princípio da segurança jurídica caminha ao lado da certeza de que o direito seja estável e previsível/calculável.

Segundo Pérez Luño, a segurança jurídica se torna, além de tudo, um componente da justiça, assumindo uma tríplice proteção: impulsiona as relações entre Estado e cidadão, acrescenta autonomia de vontade em relações jurídico-privadas e impulsiona ainda a liberdade civil nas relações jurídicas, removendo os obstáculos da desigualdade. (1990, p. 328)

Nesse sentido, o autor propõe uma revisão das funções da segurança jurídica baseada em três aspectos: 1º) Permite se utilizar de uma base empírica das garantias de segurança, ligando-as à obtenção de bens jurídicos concretos (vida, liberdade, saúde, qualidade de vida, segurança no trânsito...); 2º) Ajuda a verificar a eficácia do sistema de segurança, colocando-o em relação com suas consequências no plano dos bens jurídicos cuja tutela se dirige; e, 3º) Legitima o papel da segurança no Estado social e democrático de Direito como canal operacional indispensável para a consecução dos grandes objetivos constitucionais. Em particular, orienta o trabalho legislativo para estabelecimento de proteção clara e justa dos Direitos.

José Afonso da Silva reforça, “a segurança jurídica consiste no conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade conhecida”. (2006, p. 133)

Nesse contexto, tem-se que a segurança jurídica ao lado da confiança legítima são componentes fundamentais da justiça, exercido de forma justificada e motivada, além de garantir a certeza, estabilidade, previsibilidade e calculabilidade do direito, e assim vem corroborando a jurisprudência.

Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Aposentadoria. Ato complexo. Necessária a conjugação das vontades do órgão de origem e do Tribunal de Contas. Inaplicabilidade do art. 54 da Lei 9.784/1999 antes da perfectibilização do ato de aposentadoria, reforma ou pensão. Manutenção da jurisprudência quanto a este ponto. 3. Princípios da segurança jurídica e da confiança legítima. Necessidade da estabilização das relações jurídicas. Fixação do prazo de 5 anos para que o TCU proceda ao registro dos atos de concessão inicial de aposentadoria, reforma ou pensão, após o qual se considerarão definitivamente registrados. 4. Termo inicial do prazo. Chegada do processo ao Tribunal de Contas. 5. Discussão acerca do contraditório e da ampla defesa prejudicada. 6. TESE: "Em atenção aos *princípios da segurança jurídica* e da confiança legítima, os Tribunais de Contas estão sujeitos ao prazo de 5 anos para o julgamento da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma ou pensão, a contar da chegada do processo à respectiva Corte de Contas". 7. Caso concreto. Ato inicial da concessão de aposentadoria ocorrido em 1995. Chegada do processo ao TCU em 1996. Negativa do registro pela Corte de Contas em 2003. Transcurso de mais de 5 anos. 8. Negado provimento ao recurso. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 636553-RS**, 2010)

Denota-se que a estabilidade das decisões, reforçam a ideia de aplicabilidade do princípio da segurança jurídica. De outro modo, o ordenamento jurídico brasileiro, notadamente o sistema tributário padece de uma total insegurança jurídica.

Para ilustrar convém analisar o tema 881 do Supremo Tribunal Federal que objetiva analisar o instituto da coisa julgada, conforme norma contida no art. 5º inciso XXXVI da Constituição Federal: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Referido dispositivo constitucional protege a coisa julgada, bem como a evolução deste instituto no direito brasileiro, notadamente sua flexibilização, confrontando com o princípio da segurança jurídica, que de acordo com Humberto Ávila (2011, p. 204):

[...] envolve as exigências de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito em geral. Nessa acepção, pode-se entender que uma norma não muito clara, um ordenamento jurídico não muito estável ou não totalmente previsível constituem violação ao princípio da segurança jurídica.

A grande questão é como assegurar tal direito diante das diversas e constantes alterações nos entendimentos das decisões.

Tal celeuma provocou a manifestação de vários juristas, dentre eles alerta Teresa Arruda Alvim Wambier que o nosso sistema jurídico “foi concebido justamente com o objetivo racional, expressamente declarado, de gerar segurança para o jurisdicionado, evitando surpresas e arbitrariedade”. De outro lado, identifica que na medida em que a lei admite diversas interpretações, o “próprio sentido e razão de ser do princípio da legalidade ficam comprometidos”. (2012, p. 32)

A propósito, conforme ressaltou William Santos Ferreira, um dos maiores problemas enfrentados pelos sistemas jurídicos, especialmente nos casos em que há uma grande quantidade de processos com o mesmo tema, é assegurar uma uniformidade de posicionamento, até porque, como já foi dito, a Jurisdição é una e a lei, em razão de regular a vida em sociedade, deve, dentro de padrões razoáveis, ter apenas uma interpretação, conferindo segurança e estabilidade, não sendo desarrazoado a sociedade esperar do Poder Judiciário a mesma resposta para casos idênticos, o que é consequência direta e imediata do princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da CF).

Nesse prisma, a análise do controle de concentrado de constitucionalidade, e seus efeitos, notadamente da celeuma instaurada no âmbito do tema 881 da Suprema Corte, e o confronto direto entre a coisa julgada, declarada em favor do contribuinte por meio do

controle difuso de constitucionalidade, após quase duas décadas, está sendo objeto de novo questionamento.

Denota-se que, se há vedação constitucional a edição de leis retroativa e mais, há determinação de um lapso temporal para vigência da norma, como por exemplo, os princípios da anterioridade nonagésimal e anual, conforme norma prescrita no art. 150, inciso III alíneas “a”, “b” e “c” da Constituição Federal, o mesmo deveria ser observado na interpretação desta, notadamente quando ocorre a alteração de jurisprudência, pois se assim não fosse, não haveria segurança na lei, que poderia a qualquer momento ser alterada, inexistindo assim um padrão de certo ou errado.

Soma-se a isso a alteração realizada pelo Código de Processo Civil, lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (CPC/2015), instituindo o que para alguns doutrinadores o denominado “microssistema de precedentes”, reforçando a tendência sistêmica da globalização, há uma vocação do tempo presente para a Jurisdição, o que se expressa em âmbito mais global, uma vez serem os juízes os agentes mais ativos da chamada mundialização, notadamente em seus artigos 926 e 927.

Nota-se que o código prestigia os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, dando assim guarida as garantias constitucionalmente tuteladas, tentando prever em alto grau, as consequências jurídicas de sua conduta, sendo que a dispersão excessiva da jurisprudência produz intranquilidade social e descrédito do poder Judiciário. Nesse prisma, será analisado a evolução do sistema de precedentes tributários, notadamente o prescrito no art. 927 incisos III e o desenvolvimento do plenário virtual na Suprema Corte e seus impactos na sociedade.

Esse é um dos inúmeros problemas, que permeiam nosso sistema tributário, devendo ser observado, com as devidas ponderações entre princípios, podendo ser utilizados como valores para que haja uma efetiva tutela coletiva tributária.

3.5 DEVIDO PROCESSO LEGAL

Outro princípio que contribui para esclarecer o objeto do trabalho, ou seja, analisar a tutela coletiva tributária e os entraves em sua concreção é o devido processo legal. Preliminarmente cabe rememorar a importância que os princípios possuem em nosso ordenamento, dentre elas organizar o sistema jurídico, tendo caráter prevalentemente axiológico, sendo determinados pelos valores atuais de uma nação que influenciaram na real extensão e interpretação dos princípios. (LUCON, 2016, p. 02)

São esclarecedoras as palavras de Bobbio identificando os princípios como “normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais (BOBBIO *apud* LUCON, 2016, p. 03)

Devido a inserção topológica do devido processo legal, no rol dos Direitos e Garantias Fundamentais, indagação que se faz é se ele seria um direito ou garantia.

Não há consenso na doutrina, apesar de ser, na prática, uma complementação entre eles, nesse prisma e a lição de Sampaio Dória (1953, p. 121),

Em acepção geral, direitos e garantias constitucionais são sinônimos. Em sentido estrito, porém, direitos e garantias se distinguem. São, por exemplo, direitos: o de vida, a liberdade de ir e vir, a liberdade de consciência, a liberdade de imprensa, a igualdade, o de associação, o de trabalho, o de propriedade. São garantias dos direitos: o habeas-corpus, o mandado de segurança, a proibição de ser alguém sentenciado senão pela autoridade competente, em virtude de lei anterior, e na forma por ela regulada [...]

Os direitos existem por imperativos da via humana, e por si mesmos. As garantias poderiam não existir, se não existissem os abusos de poder.

Distinguindo as duas categorias, é a lição de Paulo Bonavides (2004, p. 526), entendendo que a garantia é um meio de defesa para tutelar um direito, segundo o autor (2004, p. 532):

As garantias constitucionais tanto podem ser garantias da própria Constituição (acepção lata) como garantias dos direitos subjetivos expressos ou outorgados na Carta Magna, portanto, remédios jurisdicionais mais eficazes para a salvaguarda desses direitos (acepção estrita).

Na primeira acepção, as garantias são concebidas para manter a eficácia e a permanência da ordem constitucional contra fatores desestabilizantes, sendo em geral a reforma da Constituição, nesse caso, um mecanismo primordial e poderoso de segurança e conservação do Estado de Direito, o mesmo se dizendo também do estado de sítio e de outros remédios excepcionais, fadados a manter de pé, em ocasiões de crise e instabilidade, as bases do regime e o sistema das instituições.

Na segunda acepção já não se trata de obter uma garantia para a Constituição e o direito objetivo na sua totalidade, mas de estabelecer uma proteção direta e imediata aos direitos fundamentais, por meio de remédios jurisdicionais próprios e eficazes, providos pela ordem constitucional mesma.

Nesse prisma, destaca Jorge Miranda (2000, p. 95):

Os direitos representam só por si certos bens, as garantias destinam-se a fruição desses bens; os direitos são principais, as garantias são acessórias e, muitas delas, adjetivas (ainda que possam ser objeto de um regime constitucional substantivo); os direitos persistem a realização das pessoas e inserem-se direta e imediatamente, por isso, nas respectivas esferas jurídicas, as garantias só nelas se projetam pelo nexo que possuem com os direitos; na acepção jusnaturalista inicial, os direitos declaram-se, as garantias estabelecem-se.

Essa diferenciação, fica nítido a relação à complementariedade entre esses institutos, nada obstante, na doutrina constitucionalista, um devido processo legal justo e equo como garantia seria um meio de preservar, reconhecer e cumprir direitos subjetivos, manifestando também através de outras garantias. (CANOTILHO, 2003, p. 274)

Nesse sentir, de complementariedade, entre os direitos fundamentais e garantias fundamentais é esclarecedora as palavras de Canotilho (1990, p. 193):

[...] relevância na conformação do processo judicial desempenham os chamados direitos judiciais ou direitos processuais fundamentais [...]. Estes direitos garantem, tal como os outros direitos e liberdades, posições jurídicas subjetivas e possuem, por consequência, a natureza de direitos de defesa perante os poderes públicos. Tal como muitos outros direitos, transportam, também uma dimensão objetivo-institucional, funcionando como princípio jurídico-objetivo para a conformação da organização dos tribunais e do processo judicial.

Assim, no presente trabalho o devido processo legal será denominado como garantia fundamental, ressaltando que este também atribui higidez e legitimação ao próprio poder jurisdicional, pois deve ser exercido em consonância aos direitos processuais fundamentais, garantindo a justiça de decisão, sendo, portanto, um postulado constitucional fundamental do processo civil brasileiro, reconhecida por nosso tribunal superior, conforme MS 25.787/DF de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº MS 25787-DF**, 2006)

Reforça tal entendimento os ensinamentos do professor Sebastião Sérgio da Silveira (2014), que destaca que o princípio do devido processo legal é a mais relevante garantia constitucional, notadamente a derivada da persecução penal.

Outro ponto remete a dificuldade em conceituar o devido processo legal. Na jurisprudência americana, é nítido o desinteresse nessa definição, importando em saber se este influi na vida das pessoas e nos seus direitos (LUCON, 2016, p. 05). Corroborando com tal afirmação foi a manifestação do Juiz Frankfurter da Suprema Corte Americana:

due process não pode ser aprisionado dentro dos traiçoeiros limites de uma fórmula *due process* é produto da história da razão, do fluxo das decisões passadas e da inabalável confiança na força da fé democrática que professamos. *Due process* não é um instrumento mecânico. É um processo. É um processo de adaptação que inevitavelmente envolve o exercício de julgamento por aqueles a quem a Constituição confiou o desdobramento desse processo. (LUCON, 2016, p. 05)

Mormente, há várias tentativas de definição do instituto do devido processo legal, dentre eles, Ada Pellegrini Grinover (1973, p. 34), destacando que “justiça,

irrepreensibilidade *due process of law* são conceitos históricos e relativos, cujo conteúdo pode variar de acordo com a evolução da consciência jurídica e política de um país. Humberto Ávila (2003, p. 87), conceitua que o devido processo legal, seria um postulado normativo, estabelecendo critérios de aplicação de determinadas normas, exercendo um papel estrutural entre as normas.

Há distinção entre acepção tradicional do devido processo legal, com caráter nitidamente processual e o devido processo legal substancial.

O primeiro, possui nítido caráter processual, se resumindo a um processo ordenado. Essa definição vigorou na antiga Inglaterra, posteriormente ingressando nas Cartas coloniais da América do Norte, sendo implementada na Constituição dos Estados Unidos, pela 5ª e 14ª emendas.

Tal acepção perdurou sozinha por quase um século (até 1856), conforme firma Roberto Sampaio Dória (1986, p. 13-14):

Dentro do direito inglês, revela referir apenas, [...], a última e significativa derivação da cláusula do *due process of law*, ocorrida no século XVII, quando Carlos I, como resultado de suas dispendiosas guerras no continente, se viu compelido a decretar um empréstimo compulsório considerado ilegal. A cinco nobres, que se recusaram a curvar à exação, o rei os fez prender, através de simples ordens emitidas em conformidade a uma vetusta prerrogativa do soberano.

Dos debates que então se travaram no Parlamento, resultou, sob a inspiração de Sir Edward Coke, na Câmara dos Comuns, a célebre *Petition of Rights* de 1628, segundo a qual entre as garantias compreendidas no Capítulo 39 da Magna Carta se inseria também a de que ninguém poderia ser preso sem a evidência de uma justa causa (*without any cause showed*).

No Brasil encontra-se expresso no art. 5, inciso LIV da Constituição Federal, demonstrando a indispensabilidade de todas garantias e exigências pertinentes ao processo, devendo estes estar previamente definidos. (HOYOS, p. 43-45)

No tocante ao caráter substancial do devido processo legal, reverbera na doutrina brasileira a tese contrária a limitação do conceito de devido processo legal e, conforme leciona Antônio Roberto Sampaio Dória, “o conteúdo substantivo de *due process* é, pois, e deve continuar, insuscetível de confinamentos conceituais”. (DÓRIA *apud* LUCON, 2016, p. 08)

Hodiernamente o devido processo legal substancial é uma limitação ao poder estatal (HOYOS, p. 45), nesse prisma,

proclamar a autolimitação do Estado no exercício da própria jurisdição, no sentido de que a promessa de a exercer será cumprida com as limitações contidas nas demais

garantias e exigências, sempre segundo os padrões democráticos da República brasileira. (DINAMARCO, 2002)

O Supremo Tribunal Federal, também já se manifestou expressamente, sobre as duas acepções sobre o devido processo legal.

Abrindo o debate, deixo expresso que a Constituição de 1988 consagra o devido processo legal nos seus dois aspectos, substantivo e processual, nos incisos LIV e LV, do art. 5º, respectivamente. [...] Due process of law, com conteúdo substantivo – substantive due process – constitui limite ao Legislativo, no sentido de que as leis devem ser elaboradas com justiça, devem ser dotadas de razoabilidade (reasonableness) e de racionalidade (rationality), devem guardar, segundo W. Holmes, um real e substancial nexos com o objetivo que se quer atingir. Paralelamente, due process of law, com caráter processual – procedural due process – garante às pessoas um procedimento judicial justo, com direito de defesa. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.511-MC**, 1996)

Nesse mesmo sentido foi o desenvolvimento dessa garantia no direito inglês, permitindo o controle material da constitucionalidade e proporcionalidade.

Ademais, similar ao sistema norte-americano, essa garantia é manifestada no ordenamento pátrio, como por exemplo no direito administrativo, através do princípio da legalidade, no direito civil através da liberdade de contratar, do direito adquirido, no direito penal através da proibição a retroatividade penal, no direito tributário através dos princípios da anualidade e no próprio direito constitucional através da proibição de preconceito racial e garantia dos direitos fundamentais, dentre outros. (NERY, 2013)

Apesar disso, o sistema brasileiro permite o controle da razoabilidade das leis e atos normativos pelo Poder Judiciário, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal. (YOSHIKAWA, 2007, p. 227-228) Não se exclui a proporcionalidade, pois esta advém daquele, importando em uma proteção igualitária dos direitos dos homens e os interesses da comunidade. (STUMM, 1995, p. 173)

Demonstra-se que, sendo o direito uma disciplina de convivência e o princípio da proporcionalidade de caráter geral, deve fixar premissas determinando quais interesses são conflitantes, estabelecendo a ponderação de princípios. No mais, a adequação refere-se aos atos e se estes estão em consonância com o Estado Democrático de Direito. (LUCON, 2016, p. 12)

Assim, a garantia do devido processo legal atinge tanto a forma quanto a substância do ato, assegurando uma efetiva e justa tutela jurisdicional. (LUCON, 2016, p. 12)

Concluindo, a cláusula do devido processo legal reforça as garantias constitucionais, apesar de não possuir conceituações apriorísticas. Pois um modelo de processo justo e equo funda-se na cláusula geral do devido processo legal.

No tocante ao devido processo legal coletivo, é necessária uma adequação ao sistema coletivo, conforme leciona Mancuso (2007, p. 286):

o devido processo legal, como entendido na jurisdição singular, não comporta traslado puro e simples para o ambiente processual coletivo, mas reclama uma reciclagem, que passa pela releitura do arsenal existente, a par da criação de categorias específicas, se e quando necessário.

De maneira semelhante afirma Venturi (2007. p. 151):

Sob tais perspectivas é possível determinar-se, assim, uma releitura do princípio do devido processo legal, que passa a assumir uma vocação coletiva, daí, mensurando-se os contornos do devido processo social, dependente, muito mais que da ampliação e da desburocratização do aparelhamento do judiciário ou de alterações legislativas, do abandono da dogmática em prol da efetividade da prestação da justiça, da compreensão do papel que o Poder Judiciário deve desempenhar na construção do Estado Democrático mediante a afirmação dos direitos individuais e sociais fundamentais... não constitui em absoluto, qualquer subversão. Trata-se apenas de emprestar efetiva vigência a um princípio geral de hermenêutica acentuado por expressa disposição normativa implementada no ordenamento jurídico brasileiro em 1942..., segundo a qual na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Incontestável a necessidade de desenvolvimento do devido processo legal coletivo, que poderia, em conjunto com os demais princípios e regras elencados no presente trabalho, alcançar uma efetiva tutela coletiva tributária.

Antonio Gidi, concatenado com Mauro Cappelletti, ressalta que o devido processo legal coletivo deve se preocupar em diminuir a desigualdade social, evitando dar aos poderosos uma arma contra os mais fracos, substituindo o “apresentar defesa” por “ser representado”. (GIDI, 2003, 69-70)

Convém ressaltar que o processo coletivo conseguiu se estruturar no Brasil, porém sob forte pressão, tanto que na década de 90, através de medidas provisórias, tentaram colocar inúmeros entraves na efetivação da tutela coletiva, como por exemplo a necessidade de autorização assemblear para as associações proporem ações coletivas, com os respectivos nomes e endereços (Medida Provisória 2.180/2001)

É de fácil constatação que os princípios da justiça, da segurança jurídica e do devido processo legal substancial, devem ser observados para sanar, ou ao menos amenizar, os problemas elencados no presente trabalho que impossibilitam o estudo do mérito nas demandas coletivas como um todo, notadamente nas que versam sobre direito tributário.

4 A TUTELA COLETIVA E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Muitas são as teorias da evolução e surgimento da tutela coletiva, que é utilizada desde tempos remotos, notadamente durante a era medieval, que fazia nítida a divisão dos dois únicos polos de referência: Individuo e Estado, não se olvidando que o indivíduo ameaçasse o monopólio estatal. (MANCUSO, 2019, p. 46)

Acontece que, ao longo do período medieval, o Estado foi se enfraquecendo, seja em razão das constantes guerras, onerosas e desagregadores, fragmentadora; seja pelo aparecimento de novos focos de poder, os chamados “corpos intermediários” (denominação dada por Montesquieu), representados pelos feudos, as corporações e as Igrejas. Resultando no fracionamento do Poder Estatal, em virtude da ascensão desses corpos intermediários, os quais desempenhavam importante papel de “freios e contrapesos” na partilha do poder. (EHRlich, 1971, p. 6)

Na idade Moderna, por sua vez, esse cenário foi se modificando. Isso porque, a Igreja, foi aos poucos, voltando à sua finalidade religiosa, houve o declínio do feudalismo, até o seu desaparecimento e as corporações, diante das revoluções comercial e industrial, desapareceram, sendo substituídas, representadas atualmente pelas diversas empresas multinacionais, unidas aos sindicatos e associações, amparadas pelos artigos 8º, III e 5º, XXI, da Constituição Federal. (MANCUSO, 2019, p. 47-48)

No cenário brasileiro, notadamente após a promulgação da Constituição de 1988, instaurou-se um verdadeiro espírito de cidadania no brasileiro, sucedendo um crescimento célere de demandas perante o Poder Judiciário. (CRUZ E TUCCI, 2015, p. 277)

No mesmo sentido Arruda Alvim já se alarmava a respeito da quantidade e a oferta de instrumentos processuais existentes no Direito pátrio, frente ao extenso amplo rol de direitos previstos no texto da Constituição. Contudo, advertia ainda sobre decadente situação estrutural do Poder Judiciário, bem como, a situação precária de conscientização das grandes camadas da população. (ALVIM, 1991, p. 7-23)

Para Montenegro Filho (2005, p. 173), a arte de litigar, inerente ao povo latino, resulta no acúmulo do Judiciário, de múltiplos casos sem qualquer relevância, tal como de matérias de alta indagação com reconhecida repercussão jurídica.

O Código de Processo Civil de 2015 trouxe novas disposições acerca da participação dos jurisdicionados no processo, tendo despertado na comunidade jurídica a necessidade de compreender seu alcance para o fim de viabilizar a adequada prestação jurisdicional. (ZANFERDINI; SUAID, 2020, p. 367)

Por essa razão, passou-se a priorizar a via coletiva para solução de conflitos, supondo que, a partir dali haveria uma racionalidade processual, assegurando maior efetividade da proteção dos direitos. Entretanto, não obstante aos esforços empreendidos, o excesso de jurisdição, ainda se apresenta como uma das principais causas para a crise no judiciário, travando a tutela de direitos no Brasil.

Embora sejam os particulares os principais demandadores judiciais, o Poder Executivo é, sem dúvidas, o maior litigante brasileiro, em razão de descumprir reiteradamente as regras que a própria Constituição Federal lhe submete, acabando por entupindo o Judiciário de dezenas de milhares de ações que poderiam ser evitados, caso fossem efetivadas as políticas públicas em benefício do cidadão, em especial daqueles considerados hiper vulneráveis.

Essa judicialização crescente, em última análise importa na transferência, para o Judiciário, do dever de decidir sobre temas tradicionalmente afetos ao Executivo ou Legislativo, tem sido levado aos Tribunais, contudo, não por escolha ou opção destes.

A omissão sistêmica das instâncias essencialmente políticas na efetivação dos comandos constitucionais acaba por conduzir o cidadão às portas do Judiciário, em busca da concretização de direitos ou acertamento dos mais diversos temas.

Para Dias Tóffoli, se tudo se concentra no Judiciário, é um fracasso das outras instâncias da sociedade, ao associar auto índice de judicialização às crescentes reformas constitucionais, defendendo que quanto maiores os direitos previstos na constituição, maiores as possibilidades de jurisdicionar.

O Ministro, na época presidente do Supremo Tribunal Federal, lançou as assertivas, defendendo uma desidratação da constituição, tendo em vista que, apesar de todos os direitos assegurados pela Constituição, não há recursos para cumprir todos os compromissos firmados em 1988. (REUTERS, 2019)

No que se refere as relações tributárias, se espraiam em toda sociedade e impactam de forma direta e indireta todos os cidadãos. Conforme delineado anteriormente, essas relações sobrecarregam o judiciário, pois, as demandas são massificadas, ressaltando que não estamos adentrando na seara administrativa que possui também longas e demasiadas controvérsias, como por exemplo a denominada “Operação Zelotes” (G1, 2016) no ano de 2016 que analisou um prejuízo estimado de R\$ 19 bilhões relacionado a um esquema de fraude no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), onde 16 pessoas foram

denunciadas, sendo que no final do ano houve uma reestruturação no regimento do órgão com a finalidade de evitar outros possíveis prejuízos.

Apesar do caráter público que abarca o direito tributário, há controvérsias sobre sua efetiva tutela pelo direito coletivo, em razão de uma constância no aumento do número de doutrinadores adeptos para permitir tutela coletiva, inclusive através da Ação Civil Pública, em matéria tributária, ignorando o parágrafo único da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, incluído pela medida provisória nº 2.180-35, de 2001, tema que será objeto de análise posteriormente.

4.1 O DIREITO COLETIVO E SUAS ESPÉCIES: DIREITO TRIBUTÁRIO COMO DIREITO COLETIVO

Preliminarmente é necessário definir o conceito de processo coletivo, nesse ponto utilizaremos a definição de Fredie Didier e Hermes Zanetti (2019, p. 35), que assim lecionam:

O processo é coletivo se a relação jurídica litigiosa (a que é objeto do processo) é coletiva. Uma relação jurídica é coletiva se um de seus termos, como sujeito ativo ou passivo, encontra-se um grupo (comunidade, categoria, classe etc.; designa qualquer um deles pelo gênero grupo) e, se no outro termo, a relação jurídica litigiosa envolver direito (situação jurídica ativa) ou dever ou estado de sujeição (situações jurídicas passivas) de um determinado grupo. Assim, presentes o grupo e a situação jurídica coletiva, está-se diante de um processo coletivo.

Portanto, os autores defendem dois requisitos para identificação do processo coletivo, ou seja, o objeto litigioso coletivo e na tutela do grupo.

Do mesmo modo, ao adentrarmos nas espécies de direitos coletivos, explanada principalmente no Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990) e na Lei de Ação Civil Pública, dentre outros, que são denominados de microsistema processual coletivo (DIDIER JÚNIOR, 2019), reiterado pelo judiciário, como por exemplo no julgamento do Recurso Especial nº 951.785 proveniente do estado de Rio Grande do Sul, cuja ementa segue abaixo:

No ponto principal, como asseverei em outra oportunidade, “por força do art. 21 da Lei n.º 7.347/85, é de se considerar, seguramente, que o Capítulo II do Título III do CDC e a Lei das Ações Cíveis Públicas formam, em conjunto, um microsistema próprio do processo coletivo de defesa dos direitos do consumidor, devendo ser, portanto, interpretados sistematicamente”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 951.785/RS**, 2011)

Os autores, em comento, ainda destacam que esse sistema caracteriza policentrismo do direito atual, ou seja, vários centros de poder e sistematização, observando principalmente a Constituição Federal, o Código de Processo Civil e as leis especiais. Kazuo Watanabe, Ada Pellegrini Grinover, Ricardo Barros Leonel, dentre outros também reconhecem esse microsistema.

Assim, tal entendimento é pacífico, ficando claro que as disposições constantes do Título III do CDC, mais especificamente na norma contida no art. 81, aplica-se em toda tutela coletiva, não se restringindo sua aplicação naquele único diploma.

Importante ressaltar, que o parágrafo único e seus incisos, tentam classificar as espécies de tutela coletiva, prescrevendo que direitos coletivos englobam três subespécies: os direitos difusos; os direitos coletivos em sentido estrito; e, os direitos individuais homogêneos. Claudia Lima Marques, Antônio Herman V. Benjamin e Bruno Miragem, descrevem o caráter inovador dessa norma influenciando em uma nova classificação dos direitos subjetivos sendo esta, para fins processuais “direto da nova sociedade de massas”, se projetando em sujeitos por vezes indeterminados. (MARQUES, 2013)

Nesse sentido é a clássica doutrina de Ruy Barbosa denominando de interesses essencialmente coletivos (difusos e coletivos em sentido estrito) e os direitos acidentalmente coletivos (individuais homogêneos), bem como, Teori Zavascki que sugere a distinção tutela de direitos coletivos, englobando os interesses difusos e coletivos em sentido estrito e tutela coletiva de direitos, remetendo-se aos direitos individuais homogêneos. (ZAVASCKI, 2014)

Por outro lado, René Ariel Dotti (1984, p. 69) salienta que

os interesses coletivos não constituem uma categoria distinta, em essência, dos interesses individuais, porém, uma perspectiva de sua proteção em âmbito geral, de modo a legitimar a própria comunidade na invocação da tutela jurisdicional.

Analisando a classificação de direitos coletivos, sendo a primeira a denominada direitos difusos, Hugo Nigro Mazzilli explica que “(...) são como um feixe ou conjunto de interesses individuais, de objeto indivisível, compartilhado por pessoas indetermináveis, que se encontram unidas por circunstâncias de fato conexas” (MAZZILLI, 2008, p. 56), tendo a tutela do meio ambiente como um exemplo, já que é para toda a sociedade.

Fredie Didier e Hermes Zanetti, destacam que os direitos difusos se constituem em transindividuais (englobando os direitos metaindividuais e supraindividuais) e indivisível, titularizado por um grupo de pessoas indeterminadas ligadas por uma circunstância de fato, tendo como exemplo a publicidade enganosa ou abusiva, que quando divulgada afeta um

número indeterminado de pessoas, não existindo dentre elas relação jurídica ou moralidade administrativa. (DIDIER JÚNIOR, 2019)

Criticando a qualificação como transindividuais, Abelha prefere a denominação plurindividuais (2004, p. 43-44), mas, essas nuances, somente serão debatidas quando pertinentes ao presente trabalho.

Os direitos coletivos em sentido estrito se assemelham aos direitos difusos, por serem de natureza indivisível, mas seus titulares são determinados ou determináveis, tendo por base uma relação jurídica (MAZZILLI, 2008, p. 97), como, por exemplo, os direitos específicos de uma classe trabalhadora ou de um determinado grupo indígena.

Por fim, a denominação de direitos individuais homogêneos, que continuando o raciocínio dos demais, corresponde aos direitos que possuem sujeitos determinados ou determináveis, sendo, portanto, cindível, decorrente de uma relação jurídica originária (MAZZILLI, 2008, p. 55).

Essas definições, *per se*, não são os únicos parâmetros analisados para identificação dos direitos tutelados coletivamente, devendo-se analisar também a tutela jurisdicional pretendida, ou seja, o pedido deduzido em juízo.

Reverbera na doutrina grandes discussões, não por se tratar, os direitos individuais homogêneos, de um direito coletivo, mas sim em razão de uma pretensão ser tutelável coletivamente. Citando o exemplo do “Bateau Mouche IV”, Nery pondera sobre a impossibilidade de se afirmar sobre a natureza do direito tutelado, sem considerar a tutela jurisdicional pretendida. (DIDIER JÚNIOR, 2016, p. 234)

A discussão sobre a natureza dos direitos tutelados coletivamente continua sem consenso, tanto na jurisprudência quanto na doutrina. Porém ecoa na doutrina a desnecessidade dessa definição, sendo que, conforme consta na obra feita pelos autores do anteprojeto de lei do CDC, existia um receio, que a tutela coletiva fosse rechaçada pela sociedade, por isso foi utilizado como paradigma *as class actions for damages*, que continha uma classificação na *Rule 23 das Federal Rules of Civil Procedure*, classificando as *class actions em true, hybrid e spurious*. Enfrentando vários problemas, essa classificação foi alterada em 1966, definindo de maneira geral e unitária, evitando assim debates desnecessários.

Tais discussões, conforme alega Edilson Vitorelli em análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, são em suma, para identificar a legitimidade, característica pré-processual ou os limites objetivos da coisa julgada e característica pós processo. No mais, em uma análise empírica, referido autor explana uma diferente teoria dos litígios coletivos,

classificando como globais, locais e irradiados, que levam em conta os impactos efetivamente provocados pela lesão. (NEVES, 2020)

Nesse sentido, Cassio Scarpinella Bueno constata que essa dificuldade de classificação, acaba dificultando o acesso à justiça, pois são inúmeras decisões que reconhecem a ilegitimidade ativa tanto da pessoa quanto da entidade, sob a fundamentação que não está apta a tutelar aquela espécie de direito coletivo, não apreciando assim o pleito deduzido em juízo. Prescreve Bueno (2011, p. 53), abordando o tema central do trabalho, referente a seara tributária:

sustentar que um conflito regido, no plano material, pelo “direito Tributário” é “individual homogêneo e, como tal, afasta, por si só, a legitimidade ativa do ministério Público para buscar sua tutela jurisdicional em juízo é, com o devido respeito, injustificável. A “origem comum” que caracteriza, para o inciso III do parágrafo único do art. 81 da Lei nº 8.078/90, um “direito e interesse individual homogêneo” – o ato que impõe uma indevida cobrança de tributo, por exemplo – não exclui que aquele mesmo “direito e interesse”, quando analisado, como deve ser, na perspectiva *material*, diga respeito a pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato ou que seja titularizado por “grupo, categoria, ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base”, podendo ser tratado, no seu transporte para o plano *processual*, como “difuso” ou “coletivo”, respectivamente.

O autor defende uma revisão do art. 81, nos moldes delineados da alteração da *Rule 23* da norma americana, tornando assim mais genérica e unitária, evitando discussões desnecessárias e dando a efetiva eficácia da norma. (BUENO, 2011, p. 54)

Ada Pellegrini reforça que a alteração ocorrida em 1966 concedeu maior efetividade ao uso das *Class Actions*, e trouxe também alguns requisitos de ordem prática de admissibilidade. Completa a autora, destacando que esses requisitos, de prevalência e superioridade, são analisados sob a moldura do acesso à justiça, fazendo uma analogia do direito processual brasileiro, como a possibilidade jurídica do pedido e o interesse de agir. (GRINOVER, 2011)

Antonio Gidi destaca, ainda, que tais requisitos podem ser resumidos em o juiz analisar se os aspectos de direitos, de fatos comuns aos membros de determinada classe prevalecem sobre questões individuais ou se a demanda da classe é mais justa e eficaz do que as demandas individuais. (GIDI, 2007)

Ou seja, a possibilidade jurídica do pedido remeteria a existência em nosso ordenamento de tutela jurisdicional apta a tutelar o direito substantivo litigioso, no caso em tela, seria a tutela coletiva de direitos individuais homogêneos disponíveis.

Por sua vez, o interesse de agir estaria atrelado a efetividade do processo, pois, delineado em sua tríade: a necessidade, a utilidade e a adequação do provimento jurisdicional, devendo haver o confronto entre esses requisitos na demanda individual e coletiva, prevalecendo a superioridade de alguma. (GIDI, 2007, p. 55)

Como exemplo, podemos citar a necessidade de demonstração do dano para o indivíduo na liquidação de sentença (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.718.535/RS**, 2018), sendo demasiadamente onerosa, tornando ineficaz a sentença genérica proferida na demanda coletiva. Nesse caso, a demanda individual seria mais efetiva.

Em suma, mais importante do que saber se os direitos individuais homogêneos são uma espécie de direito coletivo, seria saber se o ordenamento jurídico brasileiro, permitia que pessoas ou entidades pleiteassem em face do judiciário a tutela coletiva de direitos divisíveis, já que, segundo o caso concreto, prevalecem questões comuns sobre questões particulares e que a tutela executiva seja superior, pautando-se na justiça e eficácia.

Assim, como exposto na segunda seção, a análise do processo tributário enfoca seus princípios delineadores, notadamente os princípios da justiça, da segurança jurídica e do devido processo legal substancial. Sendo esses valores de extrema importância à sociedade, devendo seus preceitos serem aplicados com maior grau de eficácia possível. Em razão disso, não poderá haver interpretação que restrinja a possibilidade de discussão de determinado tema, notadamente quando o interessado é o próprio Estado, pois fazer isso é ignorar os preceitos máximos de nosso ordenamento, ou seja, da justiça e segurança jurídica.

No mais, essa classificação tripartite, inserida no art. 81 do CDC, deve ser interpretada em consonância com os princípios supracitados, pois se assim não fosse padeceriam de validade, em razão de não ser condizente com o ordenamento jurídico.

Entrementes, ecoando o anseio da doutrina e criticando a aplicação dessa classificação como jurisprudência defensiva, mais importante do que analisar se o direito se enquadra como difuso, coletivo ou individual homogêneo, seria analisar a prevalência de interesse comum sobre interesse particular e se a tutela coletiva é mais eficaz ou não que a tutela individual.

Conforme explanou Humberto Gomes de Barros, em seu discurso proferido em 07 de abril de 2008, na solenidade de posse do presidente do Superior Tribunal de Justiça: “na criação de entraves e pretextos para impedir a chegada e o conhecimento dos recursos que lhe são dirigidos” (BARROS, 2008, p. 03), podemos estender essas decisões para as que negam apreciação das demandas coletivas com fundamento na classificação tripartite.

Assim, tendo como premissa que haverá o aumento da efetividade da tutela jurisdicional, com base nos valores supracitados, necessário se faz a identificação nas demandas tributárias e se há esses valores.

Como exemplo de tal análise, no estado de São Paulo foi promulgada a lei nº 17.293/2020, que estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá outras providências (SÃO PAULO, 2020), regulamentada pelos decretos nº 65.253, 65.254, 65.255 e 65.449 a 65.454, todos do findar do ano de 2020.

Tais medidas causaram alvoroço na sociedade, mas cabe destacar *en passant* as alterações acarretadas. O ponto de maior perplexidade foi o aumento da alíquota de ICMS de 7% para 9,4% e a alíquota de 12% para 13,3%, através do complemento de imposto, aumentou também as alíquotas dos veículos novos para 14,5%, ou seja, complementando o imposto em 2,5%, criou também a isenção parcial, revogando diversas operações até o momento desoneradas. Essa última, será o objeto a ser confrontado com os valores da prevalência e superioridade da tutela coletiva.

De plano, é no mínimo estarrecedor que no findar do ano houvesse substantivas alterações no tributo considerado pela maioria como o pior tributo. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2020) Apesar dessa vergonhosa característica, voltando a análise do caso acima proposto, está ocorrendo uma avalanche de processos que abordam os mais variados temas, como por exemplo, a possível inconstitucionalidade da delegação promovida pela Lei nº 17.293/2020, ao ter atribuído ao Poder Executivo a competência, via decreto, para reduzir benefícios fiscais, além da alteração, por decretos, dos requisitos para concessão da isenção de ICMS e IPVA, por falta de observância ao princípios da isonomia e anterioridade (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Processo nº 1001399-53.2021.8.26.0053**), dentre outros relevantes apontamentos, violando os princípios da justiça e segurança jurídica.

O que importa nesse momento é analisar se a tutela coletiva em relação a individual tem prevalência e superioridade de efetivação.

Forçoso se faz identificar a possibilidade de se individualizar o dano causado aos princípios constitucionais supracitados. Cada contribuinte que se sentir lesado poderá demandar em juízo, ou seja, o objeto é divisível.

Em que pese as intensidades diferenciadas, é nítido que houve aumento da carga tributária, firmando assim uma origem comum e singular ato inconstitucional realizado pelo Poder Executivo, demonstrando a prevalência da questão comum sobre o individual.

Não obstante a superioridade da tutela coletiva que enfoca os princípios da justiça e da segurança jurídica, ressaltando a eficácia da decisão, pois, se individual, somente terá efeitos interpartes, lesando, conseqüentemente, a livre concorrência, além, do potencial decisório conflitante e do demasiado congestionamento do judiciário, que conforme acima exposto já se encontra travado, poderiam ser ajuizadas algumas demandas, por órgãos representantes dos setores econômicos, como também outros legitimados.

Pois bem, fica comprovado, nesse exemplo, que a tutela coletiva satisfaz os parâmetros defendidos por Ada Pellegrini, em face a tutela individual. Nesse mesmo sentido, Hugo Nigro Mazzilli, reforça que para combater o abuso de poder tem que se evitar um congestionamento do judiciário, desprestigiando assim os princípios da justiça e segurança jurídica. (MAZZILLI, 2008, p. 708-709)

Esse raciocínio advém de várias áreas de conhecimento, como da própria “teoria dos jogos”, contribuição de John Nash, que ganhou prêmio Nobel de economia em 1994, demonstrando que as ciências das negociações e decisões estratégicas, devem observar que, em muitos casos o resultado individual pode ser satisfatório, mas que a cooperação traz melhor resultados para todos. (NOGUEIRA, 2021, p. 02)

Em conclusão, primando pelos comandos constitucionais e conforme exposto pelos construtores do CDC, notadamente Ada Pellegrini, deve-se analisar a prevalência de questões comuns em relação as individuais e a superioridade dessa tutela em relação a eficácia e justiça da decisão.

4.2 MICROSSISTEMA PROCESSUAL COLETIVO

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência defendem, desde a existência do Código de Defesa do Consumidor, a existência de um microssistema integrado de processo coletivo, englobando também a Lei de Ação Civil Pública. Esses diplomas normativos são utilizados como regra interpretativa para resolução de questões que permeiam o sistema processual coletivo, conforme destaca a doutrina:

Pelo CDC 90, são aplicáveis às ações fundadas no sistema do CDC as disposições processuais da LACP. Pela norma ora comentada, são aplicáveis às ações ajuizadas com fundamento na LACP as disposições processuais que encerram todo o Tít. III do CDC, bem como as demais disposições processuais que se encontram pelo corpo do CDC, como, por exemplo, a inversão do ônus da prova (CDC 6º VI). Este instituto, embora se encontre topicamente no Tít. I do Código, é disposição processual e, portanto, integra ontológica e teleologicamente o Tít. III, isto é, a defesa do consumidor em juízo. Há, portanto, perfeita sintonia e interação entre os

dois sistemas processuais, para a defesa dos direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos. (ASSAGRA DE ALMEIDA, 2003, p. 582)

Com esse raciocínio foi publicado no ano 2021 o livro “Por uma nova teoria dos procedimentos especiais dos procedimentos às técnicas” dos autores Fredie Didier Júnior, Antônio do Passo Cabral e Leonardo Carneiro Cunha. Esse adendo se faz necessário por abordar técnicas de aplicação e desenvolvimento dos procedimentos especiais e tangenciarem o objeto do presente trabalho, notadamente na indicação da flexibilização procedimental e livre trânsito das técnicas entre os procedimentos.

Na doutrina clássica se entende por “comum” o procedimento padrão, servindo a uma ampla gama de direitos sendo, portanto, comum a diversas situações jurídicas, tendo por exclusão a exigência ou faculdade de procedimento especial. (COSTA, 1982, p. 44) Denota-se que se partia da premissa de perfeição do procedimento ordinário. (LEONARDO, 1998, p. 70)

Tanta exaltação, baseada, entre outros, na segurança jurídica, havia quem defendia um princípio de preferência do rito ordinário, pois proporcionaria a melhor tutela jurisdicional devido sua amplitude cognitiva.

Segundo José Ribeiro Leitão (LEITÃO apud THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 5),

ainda hoje a doutrina defende que a lei adequada à ciência processual moderna, procura instituir sistema de tramitação das causas na justiça que se mostre o mais simples e o mais universal possível, de maneira a permitir que a maior número imaginável de pretensões possa ser acolhido, apreendido e solucionado segundo um único rito.

Corroborando com o alegado, é a regra prescrita no § 2º do art. 327 do CPC/2015 (BRASIL)

Art. 327. É lícita a cumulação, em um único processo, contra o mesmo réu, de vários pedidos, ainda que entre eles não haja conexão.

(...)

§ 2º Quando, para cada pedido, corresponder tipo diverso de procedimento, será admitida a cumulação se o autor empregar o procedimento comum, sem prejuízo do emprego das técnicas processuais diferenciadas previstas nos procedimentos especiais a que se sujeitam um ou mais pedidos cumulados, que não forem incompatíveis com as disposições sobre o procedimento comum.

Seguindo por exclusão, o conceito anterior que dita o procedimento comum por padrão, o procedimento “especial”, ampara determinada situação jurídica material. (REIS, 1982, p. 02-03; FABRICIO, 1995, p. 05; CASTRO, 2016, p. 260). Assim, usualmente, tal

procedimento acaba sendo denominado pelo direito material que tutela, como por exemplo, ação possessória da ação de exigir contas, dentre outras.

Cabe ressaltar a subsidiariedade do procedimento comum em todos os demais procedimentos, nos termos do art. 318, parágrafo único, do CPC/2015.

De outra perspectiva, comum também pode ser entendido como procedimento geral e básico (FABRICIO, 1995), tendo um procedimento paradigma. Nesse prisma podemos citar o procedimento da ação civil pública como procedimento comum, tendo como referência a tutela coletiva, no entanto, a definição de especial será por exclusão, ou seja, será especial aquele procedimento que não seja comum, delineado pelo CPC/2015. (DIDIER JÚNIOR, 2021)

A criação de tais procedimentos especiais, não possui na doutrina uma consonância entre os requisitos necessários para sua instituição, porém, Lobão elenca quatro requisitos: urgência pública, o favor a uma pessoa, evitar a mora nos negócios, pela sua paridade e pouca entidade. Ainda, segundo Lobão, nas duas últimas páginas do prefácio ao seu tratado, a sumariedade e especialidade dos procedimentos especiais. (LOBÃO, 1816)

A maior parte da doutrina afirma que foram derivados de certos direitos materiais e que, devido sua singularidade, dificultava sua tutela pelo rito comum. (MARCATO, 2012, p. 53)

Ressalta-se que a partir dos estudos de Andrea Porto Pisani (1979, p. 536-537), o tema procedimentos especiais se justifica por uma adequada tutela jurisdicional, primando pelo princípio da efetividade da tutela jurisdicional.

A expressão proteção judicial diferenciada é uma expressão altamente equívoca. Entendida literalmente, significa que diferentes necessidades de proteção devem corresponder a diferentes formas de proteção: ninguém jamais duvidou dessa obviedade; todo o sistema (ou sistemas) do material de exibição foram construídos com base nesta premissa: e, assim, a cognição foi distinguida da execução e, no contexto da cognição, as ações (e os sentimentos) de condenação foram distinguidas das ações (e de as sentenças) de mera apuração e constitutiva, visto que no âmbito da execução foi feita uma distinção entre execução forçada e execução processual indireta. (tradução nossa)¹¹

A repercussão desses estudos foi grande não só no Brasil, mas também em outros países da América Latina. (GÁLVEZ, 2003)

¹¹ L'espressione tutela giurisdizionale differenziata é espressione altamente equivoca. Intesa letteralmente essa significa che a bisogni diversi di tutela devono corrispondere forme diverse di tutela: di questa ovvietà nessuno há mai dubiato; tutto il sistema (o i sistemi) dela mostra matéria sono stati costruiti sulla base di questa premissa: e così si è distinta la cognizione dalla esecuzione e nell'ambito dela cognizione si sono distinte le azioni (e le sentenze) di condanna dalle azione (e dalle sentenze) di mero accertamento e constitutive, come nell'ambito dela esecuzione si è distinto tra esecuzione forzata e esecuzione processuale indireta.

Denota-se uma evolução no desenvolvimento da compreensão dos procedimentos especiais, especialmente pelo princípio supracitado. Nesse prisma, Humberto Theodoro Júnior leciona que tais procedimentos deveriam respeitar técnicas de simplificação e agilização, como, por exemplo, eliminando atos desnecessários, delimitando o tema a ser debatido no procedimento e, por fim, aclarando os requisitos necessários para a utilização de determinado procedimento. (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 07-08)

Outra tentativa de identificação de um parâmetro singular na criação de procedimentos especiais está vinculado aos litigantes, levando-se em conta a peculiaridade dos indivíduos, notadamente em face do Estado. (SILVA, 1993)

Ademais, as características indicadas pela doutrina nacional, podem ser, em suma, delineadas como legalidade, taxatividade, excepcionalidade, indisponibilidade, inflexibilidade, infungibilidade e exclusividade (SILVA, 1993, p. 30). Ressaltando, que será abordado sucintamente tais “recortes”, destacando os pontos que correlacionam com o objeto do trabalho.

A legalidade, que indica a necessidade de os procedimentos especiais serem estabelecidos através de lei formal, natural de um sistema positivo (Benetti, 1998). Nesse contexto, Marcos José Porto Soares defende que devido a inexistência de remissão ou prescrição expressa, não poderia haver mediação ou conciliação nos procedimentos especiais. (SOARES, 2017)

Tal crença, foi alvo de críticas por Marinoni, que denominou uma “utopia dos procedimentos diferenciados”, como se fosse possível o legislador prever as peculiaridades do caso em concreto. (MARINONI, 2006, p. 426-427)

Outra característica identificada remete a taxatividade dos procedimentos especiais, que em suma, expressa que a lei esgotaria as possibilidades procedimentais (BARROS, 1974, p. 15-16), nessa corrente a doutrina de Alberto dos Reis (1982) e, mais recentemente aqui no Brasil e já sob a vigência do Código de Processo Civil de 2015, Marcos José Porto Soares (2017).

A doutrina também identifica a excepcionalidade, como uma característica comum aos procedimentos especiais (BARROS, 1974), bem como a indisponibilidade, esta que ressalta a obrigatoriedade do procedimento, não podendo a parte valer-se de outro.

Isso influenciou alguns autores que escreveram sobre os Códigos de Processo Civil de 1973 e o de 2015, como por exemplo Daniel Amorim Neves (2017, p. 585) e Fabio Caldas de Araújo (2016, p. 403), que, mesmo na literatura clássica, admitiam algumas hipóteses de convencionalidade. Ramalho, também ressaltava que as partes não poderiam

alterar o rito do processo, ou seja, de procedimento ordinário para o sumário, pois essas são matérias de direito público, mas aceitava o caminho inverso, isto é, que as partes firmassem negócio jurídico e passasse a tramitar pelo ordinário. (RAMALHO, 1974, p. 03)

Além da inflexibilidade, sob a fundamentação da segurança jurídica, de cunho racionalista, com metodologia baseada nas ciências naturais e matemáticas (SILVA, 1993), também considera a infungibilidade, o que impediria até a cumulação de pedidos, como por exemplo o inventário. (SICA, 2017) No entanto, há ressalva em relação ao que ocorre nos artigos 307, parágrafo único, 548, III, 578, 603 § 2º e 679, todos do CPC/2015. (DIDIER JÚNIOR, 2021, p. 37)

A exclusividade define que somente nos procedimentos especiais seriam permitidas técnicas processuais diferenciadas. (DIDIER JÚNIOR, 2021, p. 38)

Outro ponto remete a obrigatoriedade de utilização do procedimento especial, como por exemplo o inventário, a partilha e a desapropriação, dentre outros. (DIDIER JÚNIOR, 2021, p. 40) E sendo facultativos, como o procedimento dos juizados especiais e o mandado de segurança, é considerado este, tratando-se de conteúdo do direito fundamental de ação, um direito potestativo do autor. (DIDIER JÚNIOR, 2012) Mais recentemente, Marcos José Porto Soares acolhe expressamente essa ideia. (2017, p. 69)

Por fim, os autores sugerem uma reformulação da teoria tradicional dos procedimentos a luz do CPC/2015, aplicando também ao processo coletivo. De imediato defendem uma flexibilização dos procedimentos, ampliando assim sua eficácia, diante da impossibilidade de se prever todas as nuances que determinado apelo jurisdicional necessitaria, bem como ter o controle judicial sobre tais atos. (DIDIER JÚNIOR, 2012, p. 89) Comungam esse pensamento Marinoni, Arenhart e Mitidiero (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2015, p. 50), destacando que:

a flexibilização deveria ser implementada via técnica legislativa que não defina, em abstrato, o instrumento processual que deve ser utilizado, mas sim aquilo que pode ser usado conforme as necessidades do caso concreto.” (...) O legislador assim procede quando edita regras processuais abertas, ou melhor, regras processuais que expressamente afirmam a possibilidade de individualização de técnica processual ou regras processuais que se valem de conceitos carentes de preenchimento no caso concreto, deferindo a oportunidade de utilização da técnica processual desde que presente determinado pressuposto.

Ressaltam, ainda, que:

Essa adaptação é possível no CPC, pois ele adota a tônica da flexibilização procedimental (aliás, talvez seja a sua principal característica, verdadeiro apanágio)

e das formalidades dos atos processuais, seja uma flexibilização operada pelo juiz (case management), seja pelas partes (negócios jurídicos processuais) – clausula geral do art. 190 do CPC, permite a criação de ‘especializações procedimentais negociais’, a partir de negócios jurídicos processuais. (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2015, p. 111-112)

Com essa visão disruptiva, utilizam como um de seus fundamentos os artigos. 327, § 2º e 1.049, ambos do CPC, que assim dispõem:

Art. 327. É lícita a cumulação, em um único processo, contra o mesmo réu, de vários pedidos, ainda que entre eles não haja conexão.

(...)

§ 2º Quando, para cada pedido, corresponder tipo diverso de procedimento, será admitida a cumulação se o autor empregar o procedimento comum, sem prejuízo do emprego das técnicas processuais diferenciadas previstas nos procedimentos especiais a que se sujeitam um ou mais pedidos cumulados, que não forem incompatíveis com as disposições sobre o procedimento comum.

Art. 1.049. Sempre que a lei remeter a procedimento previsto na lei processual sem especificá-lo, será observado o procedimento comum previsto neste Código.

Parágrafo único. Na hipótese de a lei remeter ao procedimento sumário, será observado o procedimento comum previsto neste Código, com as modificações previstas na própria lei especial, se houver. (BRASIL, 2015)

Tais artigos, permitiriam a aplicação de técnicas especiais de diferenciação procedimental, assim, podemos migrar o mesmo raciocínio para o processo coletivo, permitindo a comunicação de técnicas especiais.

Essa transição de técnicas especiais, são destacadas pelo Poder Judiciário, notadamente na tutela coletiva, conforme REsp 1.925.492/RJ que permitiu a interposição de agravo de decisões interlocutórias proferidas em ações de improbidade administrativa, ante a permissão constante no art. 1º, da Lei nº 4.717/1965 (Lei de ação popular), prevalecendo sobre o art. 1.015 do CPC/2015. Por oportuno, elucidativo apontamento do Ministro Herman Benjamin:

A ideia do microssistema de tutela coletiva foi concebida com o fim de assegurar a efetividade da jurisdição no trato dos direitos coletivos, razão pela qual a previsão do artigo 19, parágrafo 1º, da Lei da Ação Popular (“Das decisões interlocutórias cabe agravo de instrumento”) se sobrepõe, inclusive nos processos de improbidade, à previsão restritiva do artigo 1.015 do CPC/2015. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.925.492/RJ**, 2018)

Nota-se que, se confrontarmos tal entendimento com o defendido pelo presente trabalho, ou seja, a observação dos princípios da justiça, da segurança jurídica e do devido processo legal aplicados ao processo tributário coletivo, bem como observando a prevalência

e a superioridade desse tipo de tutela e por fim buscando uma efetiva tutela jurisdicional, chegaríamos forçosamente a mesma conclusão, diferindo somente na perspectiva abordada.

4.3 AÇÃO ORDINÁRIA COLETIVA

Na análise das ferramentas processuais relacionadas ao processo coletivo, o legislador brasileiro criou um instrumento próprio para a tutela dos direitos individuais homogêneos, denominada Ação Ordinária Coletiva, nos termos do art. 91 do Código de Defesa do Consumidor (GERALDI, 2018):

Art. 91. Os legitimados de que trata o art. 82 poderão propor, em nome próprio e no interesse das vítimas ou seus sucessores, ação civil coletiva de responsabilidade pelos danos individualmente sofridos, de acordo com o disposto nos artigos seguintes. (BRASIL, 1990)

Conforme já ressaltado, a norma supracitada em conjunto com a Lei nº 7.347/1985 (Lei da Ação Civil Pública), formam o referencial normativo seguro do direito processual coletivo, não se limitando à tutela dos direitos do consumidor. (BUENO, 2014, p. 66)

Assim, a norma prescrita no art. 91 CDC, denota-se um maior espectro de objetos tuteláveis em relação à ação civil pública, prevendo, expressamente, os interesses individuais homogêneos.

Nesse prisma, Nelson Nery Júnior reforça que a Ação Ordinária Coletiva, criada pelo art. 91 do CDC, é instrumento apto para a tutela coletiva de interesses difusos, coletivos e individuais homogêneos, de modo que a ação civil pública, somente é cabível para as duas primeiras espécies. (2016, p. 234) Teori Zavascki, defensor da divisão entre a tutela de direitos coletivos e a tutela coletiva de direitos, considera que a ação civil pública é instrumento destinado à tutela de direitos transindividuais, ao passo que “o Código de Defesa do Consumidor [...] trouxe, em capítulo próprio, normas de procedimento das ações coletivas para a defesa de direitos individuais homogêneos”. (2014, p. 173)

Não de outro modo, Cassio Scarpinella Bueno argumenta que a ação ordinária coletiva, prevista no CDC, é o procedimento mais adequado para a tutela desses interesses. Vale transcrever as lições do autor a respeito do assunto:

O Capítulo 1 ocupa-se da exposição da “ação civil pública”, tal qual regulada pela Lei n. 7.347/1985. Aquela disciplina é toda ela voltada para a tutela jurisdicional de

direitos e interesses que, de acordo com a classificação tricotômica proposta pelo Código do Consumidor, são difusos ou coletivos em sentido estrito.

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 (Lei n. 8.078/1990), em capítulo próprio, sugestivamente, denominado “Das Ações Coletivas para a Defesa de Interesses Individuais Homogêneos”, objeto de exame deste capítulo.

A distinção entre as matérias, contudo, quer ser apenas didática. Não existe nenhuma distinção ontológica entre uma “ação civil pública” e uma “ação coletiva”. Ambas as denominações devem ser entendidas como meras expressões idiomáticas que acabaram sendo consagradas pelas leis de regência da espécie e, sobretudo, pela doutrina, pela jurisprudência e pelos usos e costumes forenses e que denotam diferentes procedimentos para buscar (e obter) tutela jurisdicional para determinadas situações de direito material. (BUENO, 2014, p. 217)

Essa adequação também é defendida por Renata Marques Ferreira que, em trabalho monográfico, estuda a viabilidade da tutela coletiva do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), ressaltando a “ação específica em defesa de interesses ou direitos individuais homogêneos”. (FERREIRA, 2003, p. 150) Outrossim, Guilherme Paes de Barros Geraldi (2018, p. 168), defende a preponderância desse instrumento processual na tutela de direitos coletivos tributários.

Nesse sentido, Guilherme Peloso Araújo igualmente defende a eficácia da ação ordinária coletiva, possuindo dentre suas relevâncias a amplitude nacional. (ARAÚJO, 2013, p. 83-97)

Não de outra forma a jurisprudência corrobora com a validade da tutela coletiva tributária, através da Ação Ordinária Coletiva:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ORDINÁRIA COLETIVA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 2º-A DA LEI N. 9.494/97. NÃO APLICAÇÃO À ESPÉCIE. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE VALORES PAGOS A TÍTULO DE PRIMEIROS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA/ACIDENTE. ACRÉSCIMOS LEGAIS. MANUAL DE CÁLCULOS DA JUSTIÇA FEDERAL. APELAÇÃO DO AUTOR PROVIDA. APELAÇÃO DA UNIÃO (FN) E REMESSA OFICIAL NÃO PROVIDAS. 1. Tendo em vista o disposto no art. 109, § 2º, da CF/88, não se aplica à espécie a limitação territorial dos efeitos da sentença prevista no caput do art. 2º-A da Lei n. 9.494/97, uma vez que se trata de ação ajuizada no Distrito Federal. Precedentes deste Regional. 2. Válida a aplicação do prazo prescricional de 5 (cinco) anos da Lei Complementar 118/2005 às ações ajuizadas a partir de 09/06/2005 (RE 566.621/RS, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, Repercussão Geral, DJe 11/10/2011). 3. Indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre a retribuição paga ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente. Precedente do STJ em recurso repetitivo. 4. Correção do indébito com observância do Manual de Cálculos da Justiça Federal. 5. Apelação do autor provida. Apelação da União (FN) e remessa oficial não providas. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0048307-82.2012.4.01.3400**, 2016)

No caso em análise, discutiu-se através da ação ordinária coletiva a incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento feito ao empregado nos primeiros quinze dias de afastamento, mas o que importa realçar é o instrumento utilizado para tutelar coletivamente o direito tributário destacando que, por ter sido ajuizado no Distrito Federal, não há limitação territorial.

TRIBUTÁRIO. SINDICATO. AÇÃO ORDINÁRIA COLETIVA. FUNRURAL. EXTINÇÃO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. ANULAÇÃO DA SENTENÇA. ART. 515, § 3º, DO CPC. INAPLICABILIDADE. 1. É plenamente possível que sindicato use de ação pelo rito ordinário para defesa de interesses individuais homogêneos de sua categoria em matéria tributária. 2. Sobre a legitimidade do Sindicato, não há que se confundir representação processual e substituição processual. No caso, a hipótese é de substituição processual prevista nos artigos 5º, LXX, e 8º da Constituição Federal, em que o substituto processual é parte, postulando direito alheio em nome próprio. 3. Configurada a legitimidade ativa do sindicato demandante e a adequação da via eleita, deve ser anulada a sentença que extinguiu o feito sem resolução de mérito, com o retorno dos autos à origem para seu regular processamento, sendo inaplicável ao caso o disposto no art. 515, § 3º, do CPC, pois sequer foi estabelecido o contraditório na origem. 4. Apelação provida. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5000162-86.2010.404.7120**, 2013)

TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE ATIVA. ASSOCIAÇÃO REPRESENTATIVA DE CATEGORIA PROFISSIONAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. INCABIMENTO. APLICAÇÃO DO RITO ALTERNATIVAMENTE PLEITEADO. PRESCRIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. JUROS DE MORA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. Em relação à possibilidade de manejo da ação civil pública mostra-se mais consentâneo com o melhor direito ao recebimento da ação pelo rito da Ação Ordinária Coletiva, posto que a eventualidade de não aceitação do rito da ação civil pública foi previamente prevista, fazendo parte do pedido inicial, ainda que alternativamente, dos demandantes. 2. As associações representativas de categoria profissional e os sindicatos, que defendem interesses de toda a categoria, e não somente dos associados, tem legitimidade ativa para a ação coletiva, uma vez que atuam não como representantes, mas como substitutos processuais, por força do art. 8º, III da CF. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2008.71.01.001675-5**, 2010).

Esses julgados comprovam e reiteram o instrumento coletivo como apto ao julgamento de demandas tributárias.

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. SINDICATO. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 7.347/85, NA REDAÇÃO DADA PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.180-35/2001. INCONSTITUCIONALIDADE NÃO RECONHECIDA. POSSIBILIDADE DE CONVERSÃO EM AÇÃO ORDINÁRIA COLETIVA.

[...]

2.O art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 7.347/85, na redação dada pela Medida Provisória nº 2.180-35/2001, não padece do vício de inconstitucionalidade, uma vez que aparentemente não se verificam maculados os princípios apontados pelo demandante (da isonomia, da moralidade, da eficiência, da inafastabilidade da tutela jurisdicional e da substituição processual) a desestabilizar a presunção de

constitucionalidade das normas jurídicas, eis que estão disponíveis aos sindicatos uma gama de instrumentos jurídicos aptos a tutelar os interesses individuais homogêneos de seus integrantes.

3. Ademais, "A ação civil pública não é o remédio processual indispensável para que o sindicato exerça a defesa dos interesses de seus associados, sejam eles ou não de conteúdo tributário, previdenciário ou pertinente ao FGTS. Para isso, a organização sindical pode ajuizar ação de caráter coletivo, mas com o rito ordinário, comumente denominada de ação ordinária, no jargão forense.". Precedentes desta Corte: AC 426286).

4. Incabível o julgamento do mérito recursal, à luz do art. 515, parágrafo 3º, uma vez pendente a adoção de providência imprescindível à formação processual, qual seja, o recolhimento das custas processuais devidas no procedimento ordinário, cuja ausência acarreta, inclusive, o cancelamento da distribuição (art. 257, CPC).

5. Apelação improvida. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível nº 2005.85.00.003532-6**, 2009).

Ademais, o próprio Superior Tribunal de Justiça, analisando os limites da coisa julgada proferida em ação ordinária coletiva ajuizada por associação de classe, visando à restituição de empréstimos compulsórios pagos indevidamente, reconhece, indiretamente, a ação ordinária coletiva como sendo o meio adequado para a tutela coletiva de interesses tributários, conforme Recurso Especial nº 1.367.220/PR. Transcrevem-se, abaixo, os principais trechos do acórdão:

[...]

3. Nessa toada, deve-se registrar que, no caso concreto, a referida associação é de socorro mútuo, pois, propôs Ação Ordinária Coletiva visando recuperar valores que foram exigidos dos seus filiados, a título de empréstimo compulsório em favor da ELETROBRÁS.

4. A mencionada associação pretende estender os efeitos da decisão coletiva que lhe foi favorável a todos os associados, inclusive àqueles que ainda venham a se associar, posto que seria temerário, do ponto de vista jurídico, que pessoas que têm o mesmo direito condição tenham êxitos diferentes, diante de decisões emanadas do Poder Judiciário para o mesmo pleito que se pretende buscar.

5. Dessa forma, entende-se que assiste razão à parte recorrente, porque se deve fazer uma distinção entre as associações, que pretendem buscar direito coletivo de um grupo de pessoas que detém as mesmas características e, portanto, estariam revestido dos mesmos direitos, e o instituto do litisconsórcio processual que detém relativa independência entre os co-litigantes e a impossibilidade de determinada demanda surtir efeitos para outrem sem que fizesse parte da relação jurídica processual, assim como assinala o renomado Professor CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO:

[...]

7. Por essa razão, deve-se assentar que os efeitos da sentença proferida na ação coletiva, devem se estender a todas as pessoas que integram aquela mesma classe ou categoria e que dispõem do mesmo direito, posto que fazer diferenças entre elas, seria admitir a prejudicialidade dos interesses daqueles que se associam ou que venham a se associar, já que não se reconhece como um grupo de pessoas despersonalizadas, mas sim a interesses individuais de pessoas que apenas compõem a mesma demanda.

8. Ademais, o alcance da ação coletiva deve abranger os sujeitos que guardam relação com a questão jurídica, sob pena de esvaziar a utilidade prática da ação, abarcando os potencialmente beneficiários da decisão, quais sejam, os associados ou os que venham a se associar.

9. Oportuno relembrar que um dos aspectos relevantes na diferenciação entre a ação individual e a ação coletiva são os efeitos da coisa julgada. Na primeira – ação individual – esses efeitos restringem-se às partes do processo, enquanto na segunda – coletiva –, em virtude da substituição processual, esses efeitos se estendem à coletividade, que é beneficiária da demanda, apesar de nem todos figurarem como partes do processo, já que seus interesses são defendidos em juízo por um legitimado. No entanto, embora não integrem formalmente a relação processual, ainda assim, devem se beneficiar do provimento jurisdicional.

10. Assim, limitar os substituídos de uma demanda coletiva é incompatível com os efeitos erga omnes previstos para a coisa julgada das ações coletivas de direitos individuais homogêneos.

11. No que se refere à incidência do art. 2o.-A da Lei 9.494/97, mencionada pela doutra Magistrada sentenciante e pela egrégia Corte local, para fundamentar os efeitos da sentença em ação coletiva, entende-se que merece reparo; isso porque o referido dispositivo estabelece um critério para delimitar a eficácia da decisão judicial proferida em ação coletiva, e esse critério é o da territorialidade da jurisdição do órgão que proferiu o provimento decisório; veja-se o que anuncia esse mesmo item normativo:

Art. 2º.-A - A sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator (Incluído pela MP 2.180-35, de 2001).

12. Ora, a hermenêutica jurídica permite extrair desse dispositivo legal a conclusão de que ele (o dispositivo) não endereça qualquer orientação relativamente aos polos subjetivos da demanda, vale dizer, relativa às pessoas que serão alcançadas pela eficácia da decisão; em outras palavras, desde que a decisão fique restrita ao espaço territorial da jurisdição do órgão prolator, nenhuma dúvida - pelo menos derivada desse item - poderá subsistir, quanto ao limite dos favorecidos pela decisão.

13. Ressalte-se que a jurisprudência do STJ, entende que a sentença civil, proferida em ação de caráter coletivo, proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator, nos termos do art. 2o.-A da Lei 9.494/97. Nesse sentido: AgRg no REsp.1.349.795/CE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe de 20.11.2013; AgRg no REsp. 1.385.686/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe de 13.11.2013; AgRg no REsp. 1.387.392/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 17.09.2013; REsp. 1.362.602/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJe de 07.05.2013.

14. Dessa forma, conclui-se que a norma limita apenas o alcance territorial, não criando qualquer restrição quanto aos sujeitos que serão beneficiários da demanda.

15. Ante o exposto, dá-se provimento ao Recurso Especial.

16. É o voto. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.367.220/PR**, 2015)

Nesse mesmo sentido foi a decisão nos autos do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.279.061/MT, de relatoria do Ministro Humberto Martins:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO COLETIVA AJUIZADA POR SÍNDICATO. EFEITOS DA SENTENÇA. COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO JUÍZO PROLATOR DA DECISÃO.

1. Cuida-se, na origem, de Ação Ordinária Coletiva movida pelo Sindicato recorrente contra a UNIÃO e o INSS objetivando a suspensão dos descontos incidentes sobre os proventos ou pensões dos substituídos a título de contribuição social, prevista nos arts. 1º e 2º da Lei n. 9.783/99. A sentença julgou procedente a demanda, condenando os réus a restituírem as contribuições já descontadas. O Tribunal de origem afastou o INSS da demanda, mantendo a condenação da União,

excluindo da lide “apenas os substituídos que não possuem domicílio no Estado do Maranhão”.

2. Os argumentos esgrimidos pelo agravante conflitam com a jurisprudência desta Corte, firmada no sentido de que os efeitos da sentença proferida em ação coletiva restringem-se aos substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator.

3. A afirmação de que a limitação territorial do art. 2º-A da Lei n.

9.494/97 não se aplicaria aos sindicatos não tem como prosperar, pois, criaria uma diferenciação não esposada pela lei, que optou pelo termo "entidade associativa", que engloba toda e qualquer corporação legitimada à propositura de ações judiciais, sem restringir-se às associações.

4. A sentença proferida em ação coletiva somente surte efeito nos limites da competência territorial do órgão que a proferiu, e exclusivamente em relação aos substituídos processuais que ali eram domiciliados à época da propositura da demanda.

Agravo regimental improvido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.279.061/MT**, 2012)

Indubitável que o Superior Tribunal de Justiça admite a ação ordinária coletiva como meio para a tutela coletiva de interesses tributários. Afinal, se contrário fosse não se discutiria o alcance da coisa julgada decorrente dessas ações.

Em face dessas constatações, de rigor o reconhecimento desse instrumento processual, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, como um meio adequado de resolução de litígios tributários coletivos e dotado de eficácia. Mas o que se nota é sua tímida utilização, tendo como algumas de suas hipóteses a preponderância da tutela coletiva ter como sujeito ativo o Ministério Público, o despreparo dos demais legitimados e as restrições impostas, notadamente pela jurisprudência, como por exemplo a limitação territorial e subjetiva constatada no julgado do STJ acima citado.

4.4 MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO

O mandado de segurança é conhecido por ser um dos instrumentos processuais, de índole constitucional (CARNEIRO, 1992, p. 214), que tutelam cidadãos através do combate de atos ilegais de autoridades públicas, nos termos do art. 5º incisos LXIX e LXX da CF/1988, bem como na lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009. (BRASIL, 2009)

Ressalta-se sua aplicação para tutela direitos de primeira geração em face do Estado. (SARLET, 2015, p. 37)

No mais, esse instrumento possui ampla utilização em matéria tributária, pois, nas relações jurídicas tributárias, o estado figura como sujeito ativo, exigindo que os particulares paguem tributos. Assim, padecendo a exação de violação a direito líquido e certo, este pode se valer do mandado de segurança para fazer prevalecer o Estado de Direito.

Para o conceito de direito líquido e certo, acatamos a definição prolatada por James José Marins, identificando pela inexistência da necessidade de ampla dilação probatória para sua comprovação. Em suas palavras:

toda invocação de direito subjetivo cujos respectivos fatos estejam comprovados documentalmente (prova pré-constituída) ou não necessitem de prova, independente da complexidade jurídica da questão submetida à tutela mandamental. (MARINS, 2016, p. 540)

No mais, a Suprema Corte, em caso específico analisou a definição sobre o significado de direito líquido e certo, destacando que se trata de matéria eminentemente processual, pois a noção de liquidez, que autoriza a impetração do *mandamus*, diz respeito aos fatos (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 195.186-RS**, 2000), em paradigmático julgado assim prolatou:

O direito líquido e certo, pressuposto constitucional de admissibilidade do mandado de segurança, é requisito de ordem processual, atinente à existência de prova inequívoca dos fatos em que se basear a pretensão do impetrante e não a procedência desta, matéria de mérito. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 23.443-DF**, 2001, p. 42-43)

O mesmo raciocínio, *mutatis mutandis*, aplica-se ao mandado de segurança coletivo e está prescrito a partir do art. 21 da lei do mandado de segurança, pois toda vez que uma coletividade, por exemplo: um determinado setor econômico ou laboral, for compelida a pagar tributo em desacordo com a lei, caberá o presente *mandamus* para tutelar esse direito.

Ressalta-se que esse instrumento faz parte do microssistema processual coletivo, conforme leciona Camilo Zufelato (2012, p. 336). No mais, o judiciário confirma o entendimento de ampla aplicabilidade ao mandado de segurança coletivo, conforme decisão emanada pelo desembargador federal Aluísio Gonçalves Castro Mendes, que concedeu à ordem, reconhecendo a inexistência de relação jurídica tributária entre sindicalizados e fisco:

(...) 2. Nessa senda não existe motivo para se limitar a utilização do mandado de segurança coletivo na espécie. Em verdade, é me casos como a presente que se afigura o mandado de segurança coletivo como instrumento de otimização da justiça, poupando o ajuizamento de demandas individuais. 3. Em razão disso, torna-se desnecessária a prova do recolhimento do referido tributo para o provimento declaratório de direito a compensação, em sede de mandado de segurança, uma vez que a referida compensação será feita em momento posterior, administrativamente. (ZUFELATO, 2012, p. 242)

Entretanto, tal remédio constitucional, em matéria tributária, não possui sua efetividade almejada. Pois em relação aos atos praticados por autoridades federais, há uma dificuldade de identificação do agente, nota-se que voltamos ao problema de legitimidade sobre a possibilidade de tutela coletiva, guerreando a incidência de determinado tributo federal sobre os membros da categoria que representa em todos o país, conforme leciona Guilherme Peloso Araújo. (2013, p. 83-97)

Destaca ainda, o autor, para que a sentença judicial tenha eficácia, concedendo a ordem para que o agente do ato coator cesse sua prática, a ordem em questão deve ser dirigida para a autoridade responsável pela prática do ato coator, sendo certo que a expedição de ordem para uma autoridade incompetente tornará a medida ineficaz.

Deste modo, tendo como exemplo a estrutura da Receita Federal do Brasil, que é dividida em delegacias, detendo competência para fiscalizar e arrecadar tributos nos limites de sua circunscrição territorial, assim, inexistente autoridade com competência para fiscalizar e arrecadar tributos federais em todo o território nacional. Dificultando, demasiadamente, caso uma associação venha a impetrar o mandado de segurança coletivo em face do delegado da Receita Federal do Brasil, pertencente a circunscrição da sede da associação, pois, tal autoridade que está vinculada a sua circunscrição, será incompetente para a prática do ato coator fora desta. Por consequência, tal autoridade não terá competência para cumprir a ordem judicial, ficando subordinada a competência territorial.

Poderia almejar que o *mandamus* fosse impetrado em face do Secretário da Receita Federal do Brasil (SRFB) na capital federal, autoridade esta que ocupa o topo da estrutura hierárquica, ainda assim tal órgão não possui competência para fiscalizar e arrecadar nenhum tributo, conforme prescreve o regimento interno da Receita Federal do Brasil, mais precisamente no artigo 350. (BRASIL, 2020)

Em razão da inexistência de autoridade para fiscalizar e arrecadar tributos, com competência em todo o território nacional, inexistente autoridade com capacidade de suportar uma ordem judicial que determine a cessação da prática do ato coator em todo o território nacional. (ARAÚJO, 2013, p. 83-97)

Importante ressaltar a jurisprudência do Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região, que possui dentre suas competências, processar e julgar os recursos interpostos contra as decisões proferidas pelos juízes da seção judiciária do Distrito Federal, conforme destaca Benedito Gonçalves “Ocorre que a Justiça Federal do Distrito Federal, como visto, na exegese do art. 109, § 2º d CF/1988, tem competência em todo o território nacional”. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência nº 133.536**, 2014)

Ressalta-se que tal jurisprudência não é uniforme, sendo possível identificar acórdãos considerando a SRFB parte legítima para figurar no polo passivo de mandados de segurança coletivo que versem sobre matéria tributária e outros diametralmente opostos, declarando sua ilegitimidade.

Corrobora com o alegado, o acórdão proferido em 24.04.2017 pela 8ª Turma (publicação em 05.05.2017), nos autos da apelação em mandado de segurança nº 0019698-26.2011.4.01.3400, e o Acórdão proferido em 24.05.2016 pela 7ª Turma (publicação em 10.06.2016), nos autos da apelação em mandado de segurança nº 0036645-63.2008.4.01.3400.

No primeiro, foi reconhecida a legitimidade do SRFB para figurar no polo passivo de um mandado de segurança coletivo em que os representados pela associação de classe estão domiciliados em diversas unidades da federação, ressalvando a inexistência de lei referente ao assunto, conforme ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. FEDERAÇÃO DE ÂMBITO NACIONAL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. 1. Impetrado este MSC por federação de âmbito nacional para desobrigar seus substituídos de recolher a contribuição para o SAT na forma prevista no Decreto 6.957/2009, o Secretário da Receita Federal do Brasil está passivamente legitimado para a demanda.

2. Denegada a segurança sem resolução do mérito, o Tribunal não pode proceder ao julgamento da causa, considerando a ausência de notificação da autoridade coatora para apresentar as informações (NCPC, art. 1.013, § 3º/I). 3. Apelação da impetrante parcialmente provida.

[...]

Em regra, somente o Delegado da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do impetrante tem legitimidade passiva para o MS onde se discute a exigência de tributo federal, nos termos da Súmula 59 do extinto TFR cujo entendimento ainda predomina na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

A autoridade fiscal de primeiro grau expede a notificação para pagamento do tributo está legitimada passivamente para a ação de segurança, ainda que sobre a controvérsia haja decisão, em grau de recurso, de Conselho de Contribuintes.

Mas como os substituídos da impetrante estão domiciliados em mais de uma unidade federativa, o Secretário da Receita Federal do Brasil, como autoridade hierarquicamente superior, tem legitimidade passiva neste “mandado de segurança coletivo” Não existe lei nesse sentido, mas é razoável adotar essa construção doutrinária:

[...]

Nesse sentido: EDAMS 0028901-80.2009.4.01.3400-DF, r. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso:

[...]

3. Em mandado de segurança coletivo impetrado para afastar a cobrança de tributo, o Secretário da Receita Federal detém legitimação para figurar no polo passivo da demanda, uma vez que possui competência administrativo-fiscal, em âmbito nacional, para afastar o ato impugnado pela impetrante.

[...]. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 0019698- 26.2011.4.01.3400**, 2017)

Verifica-se que o acórdão fez alguns apontamentos. O Secretário da Receita Federal do Brasil (SRFB) apesar de não ser a autoridade competente para realizar o ato de cobrança do tributo, conforme atribuições delineadas no art. 350 do Regimento Interno da RFB e inexistindo lei sobre o assunto, melhor seria aplicação da doutrina permitindo que figure no polo passivo, tendo competência para fazer cessar o ato combatido, se concedida a ordem o ato guerreado.

De maneira oposta, foi o decidido no segundo acórdão, que negou a possibilidade de o SRFB figurar no polo passivo do *mandamus* coletivo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTORIDADE IMPETRADA. SECRETARIO DA RECEITA FEDERAL. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO. INAPLICABILIDADE. SENTENÇA MANTIDA. 1. O Secretário da Receita Federal do Brasil não tem legitimidade para responder a mandado de segurança objetivando afastar contribuição previdenciária patronal sobre verbas diversas, bem como a compensação do indébito. 2. No caso dos autos, a revisão do ato impugnado compete ao Delegado da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio fiscal do impetrante (Portaria MF n.º 95 de 30 ABR 2007 - Regimento Interno RFB), qual seja, Delegado da Receita Federal em Goiânia, Estado de Goiás. 3. Inaplicável a teoria da encampação, tendo-se em vista que a autoridade impetrada sequer prestou informações nos autos, sendo certo que houve apenas manifestação da União quanto ao pedido de liminar, determinado pela Juíza a quo. 4. Apelação a que se nega provimento. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 0036645-63.2008.4.01.3400**, 2016)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTORIDADE IMPETRADA. SECRETARIO DA RECEITA FEDERAL. ILEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO. INAPLICABILIDADE. SENTENÇA MANTIDA. 1. O Secretário da Receita Federal do Brasil não tem legitimidade para responder a mandado de segurança objetivando afastar contribuição previdenciária patronal sobre verbas diversas, bem como a compensação do indébito. 2. No caso dos autos, a revisão do ato impugnado compete ao Delegado da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio fiscal do impetrante (Portaria MF n.º 95 de 30 ABR 2007 - Regimento Interno RFB), qual seja, Delegado da Receita Federal em Goiânia, Estado de Goiás. 3. Inaplicável a teoria da encampação, tendo-se em vista que a autoridade impetrada sequer prestou informações nos autos, sendo certo que houve apenas manifestação da União quanto ao pedido de liminar, determinado pela Juíza a quo. 4. Apelação a que se nega provimento. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 0036645-63.2008.4.01.3400**, 2016)

Em sentido contrário, a maioria dos julgamentos que decidem pela legitimidade do SRFB, utilizam como paradigma os embargos de declaração na apelação em mandado de segurança nº 0028901-80.2009.4.01.3400, de relatoria da desembargadora federal Maria do Carmo Cardoso. Nesse precedente, restou decidido a legitimidade do SRFB em caso de

mandado de segurança coletivo, tendo aplicado a “teoria da encampação”, que supera o vício de ilegitimidade passiva se a autoridade, erroneamente indicada como coatora, presta as informações requisitadas pelo juízo, nos termos da súmula 628 do STJ, segue ementa do discutido acórdão:

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS - COFINS. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. TEORIA DA ENCAMPAÇÃO. VIA ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS. REDISCUSSÃO. 1. Os embargos de declaração afiguram-se instrumento processual adequado para sanar as contradições, obscuridades ou omissões, bem como corrigir eventuais erros materiais. 2. Aplica-se a teoria da encampação, se a autoridade apontada coatora (secretário da Receita Federal), hierarquicamente superior à autoridade legitimada, ao prestar informações, ainda que para suscitar sua ilegitimidade, defendeu o mérito do ato impugnado, e, assim, atraiu para si a legitimidade passiva ad causam. 3. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ). 4. Incabíveis os embargos de declaração utilizados indevidamente com a finalidade de reabrir discussão sobre tema jurídico já apreciado pelo julgador. O inconformismo da embargante se dirige ao próprio mérito do julgado, o que desafia recurso próprio. 5. Necessária a inequívoca ocorrência dos vícios enumerados no art. 535 do CPC para conhecimento dos embargos de declaração, o que não ocorre com a simples finalidade de prequestionamento. 6. Embargos de declaração da Fazenda Nacional parcialmente acolhidos, apenas para incluir no dispositivo do voto condutor embargado a aplicação do art. 170-A do CTN. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Embargos de Declaração na Apelação em Mandado de Segurança nº 0032120-72.2007.4.01.3400**, 2013).

Tal precedente, está sendo aplicado indistintamente e, conseqüentemente, tomando, por vezes, decisões equivocadas como, por exemplo, no caso supracitado.

Outras decisões sobre o tema, em que pese serem decisões monocráticas, foram as proferidas pela Ministra Regina Helena Costa, em 21.09.2016, nos autos do Recurso Especial nº 1.282.472/DF, bem como na proferida pelo Ministro Herman Benjamin, em 18.06.2015, nos autos do Agravo em Recurso Especial nº 698.431/DF, todas reiterando a ilegitimidade do SRFB.

Fica nítido a insegurança jurídica que permeia o mandado de segurança coletivo, reiterando que a decisão apresentada acima, que reconheceu a legitimidade passiva do SRFB apesar de não ter competência para cobrar o tributo, mas admite, que *in casu*, ele teria competência para fazer cessar o ato, mesmo perante a lacuna legal.

Ignorar tais entendimentos confronta os pressupostos defendidos até o presente momento, em especial a necessidade de se interpretar e aplicar os princípios constitucionais de modo a dar-lhes a maior eficácia possível, notadamente os princípios da justiça e da segurança jurídica, tendo como objetivo proporcionar uma efetiva tutela das relações jurídicas amparadas no direito material.

Assim, ante o analisado, não teria alternativa senão a associação com uma representatividade nacional, para ajuizar tantos mandados de segurança quantas sejam as delegacias da receita federal espalhadas pelo país, podendo culminar em decisões discrepantes que demonstram a ineficácia do sistema processual.

Nota-se que tratamos até o momento de tributos federais, o que não é diferente em relação aos tributos estaduais e municipais, tendo cada ente competência para estruturar seus órgãos, assim, cada caso, será necessário a verificação da normatização do ente tributante.

Apesar de inexistência de uma lei geral, que regulamente a matéria, em relação aos entes subnacionais, a maioria das administrações tributárias são mais centralizadas em relação a administração tributária da União. Assim, em regra o mesmo órgão que fiscaliza é o que cobra, apesar de que, essa concentração é discricionária. No estado de São Paulo, por exemplo, a competência para fiscalizar e arrecadar tributos é de responsabilidade das 16 delegacias regionais tributárias (DRTs) espalhadas pelo estado, cuja competência é limitada pelas respectivas áreas de atuação, nos termos do art. 41 do Decreto Estadual nº 60.812/2014. (SÃO PAULO, 2014). Dificultando, assim, a eficácia do mandado de segurança coletivo em matéria tributária, que fica sujeito à estrutura interna da administração tributária do ente federado.

No tocante aos efeitos pretéritos convém ressaltar as Súmulas 269 e 271 que assim prescrevem:

Súmula 269/STF: O mandado de segurança não é substituto de ação de cobrança.

Súmula 271/STF: Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação ao período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

Assim, há uma necessidade de se discutir os efeitos dessas súmulas aprovadas em 13/12/1963, sob pena de esvaziar o *mandamus*, notadamente em matéria tributária, pois mesmo se houvesse a procedência do pedido, o efeito pretérito seria vedado, ou seja, no período anterior ao ajuizamento da segurança. (MACHADO, 2021)

Tal tema, *per si*, demandaria uma extensa e complexa reflexão, mas, para o presente trabalho, necessário se faz somente a constatação de mais um obstáculo a concreção da tutela coletiva tributária.

Por fim, fica nítido a ineficácia do mandado de segurança coletivo, pois subordinado ao âmbito territorial da autoridade coatora, sendo necessário minucioso estudo

do ente tributante, ou impetrando mandados de segurança, tantos quais forem as divisões de competência para fiscalizar e cobrar seus tributos.

4.5 AÇÃO CIVIL PÚBLICA

A Ação Civil Pública (ACP), encontra-se prescrita na Constituição Federal de 1988 e regulamentada pela Lei nº 7.347/1985 (Lei da Ação Civil Pública - LACP), Nelson Nery Júnior, destaca que, em seus primórdios, era concebida como instrumento de ação do Ministério Público para tutela em matéria civil, vinculando seu viés público ao caráter subjetivo da demanda, ou seja, o próprio Ministério Público. Com o advento da lei supracitada, esse antiquado entendimento foi se esvaindo, sendo, este importante instrumento compreendido de forma mais abrangente. O caráter público, que antes era vinculado ao sujeito, passou a ser vinculado ao caráter objetivo. (NERY JÚNIOR, 2016, p. 232-233)

A recente concepção a respeito da ação civil pública consta logo no art. 1º da LACP, que prescreve os objetos por ela tutelada, extirpando, ou ao menos tentando desvincular sua relação exclusiva com o sujeito, segue o artigo em comento:

Art. 1º Regem-se pelas disposições desta Lei, sem prejuízo da ação popular, as ações de responsabilidade por danos morais e patrimoniais causados:

I - ao meio-ambiente;

II - ao consumidor;

III- a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

IV- a qualquer outro interesse difuso ou coletivo.

V - por infração da ordem econômica;

VI - à ordem urbanística.

VII- à honra e à dignidade de grupos raciais, étnicos ou religiosos.

VIII- ao patrimônio público e social.

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. (BRASIL, 1985)

Ademais, ao analisar os objetos tutelados, denota-se que esse instrumento processual não possui competência para tutelar interesses tributários, porém, esse tema reverbera na doutrina com certo inconformismo, como se verá à frente. (BUENO, 2014, p. 193)

Apesar da vedação expressa à discussão de interesses tributários, prescrito no parágrafo único do art. 1º da LACP, o que é amplamente criticado pela doutrina, inclusive, apontando-se uma possível inconstitucionalidade (ALMEIDA, 2001), é de fácil constatação

que os objetos tutelados são aqueles indivisíveis, conforme classificação tripartite do CDC, excluindo-se, portanto, os direitos individuais homogêneos.

Se não bastasse a vedação supracitada, o inciso IV do mesmo dispositivo, que estende o cabimento dessa ação para tutela de “qualquer outro interesse difuso e coletivo”. Importante destacar que esse inciso foi incluído pela Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), sendo este o responsável pela inclusão do conceito de direito individual homogêneo no ordenamento jurídico brasileiro.

Logo apesar do diploma consumerista elencar a classificação tripartite dos direitos coletivos, houve somente a inclusão de dois tipos, excluindo os direitos individuais homogêneos.

Importante ressaltar que parte relevante da doutrina admite a tutela de direitos individuais homogêneos sejam tutelados pela ACP, como por exemplo James Marins (MARINS, 2016, p. 691), Pablo Andrez Pinheiro Gubert (GUBERT, 2002, p. 87-115), Osly da Silva Ferreira Neto (FERRERIA NETO, 2013, p. 133-135), Sebastião Sérgio da Silveira e Ricardo dos Reis Silveira (SILVEIRA; SILVEIRA, 2014, p. 98), importante ressalva fazem esses últimos:

Referido canhestro entendimento não possui guarida na Constituição Federal, que contemplou a ação civil pública como meio de defesa de qualquer interesse difuso e coletivo (art. 129, inciso III), de forma que existe a necessidade de urgente revisão de tal posição, especialmente em nossos tribunais superiores.

De maneira oposta é o entendimento de Hugo de Brito Machado (2001), comungando do mesmo raciocínio de Hugo de Brito Machado Segundo (2020a, p. 571), e Ives Gandra Martins (2020a, p. 572), Hely Lopes Meirelles (2009, p. 216), assim como e João Batista de Almeida. (ALMEIDA, 2001, p. 68)

Hugo de Brito, já referenciava a possibilidade de o Ministério Público ter legitimidade quando preenchido dois requisitos:

a) sejam, em sua globalidade, de grande expressão coletiva; e, b) em suas quotas ou parcelas, individualizadas ou individualizáveis, sejam de porte econômico capaz de estimular a defesa e individualmente por seus titulares. (MACHADO SEGUNDO, 2000b, p. 85)

Além da doutrina, a divergência também reverberava nos tribunais, conforme destaca João Batista de Almeida (2001, p. 03), elencando os julgados, até 1999 do STJ:

a) adequação da ação civil pública em matéria tributária e legitimação do órgão ministerial para promovê-la: STJ - REsp n. 49.272-6/RS, 1ª T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 21.9.1994, v. u., DJU, de 17.10.1994 (taxa de iluminação pública); STJ – AgrREsp 98.286/SP, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 15.12.1997, v. u., DJU, de 23.3.1998.

b) negando tal adequação e a legitimação: STJ - REsp n. 177.804/SP, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 18.8.98, v. u., DJU, de 26.10.1998; REsp n. 140.368/MG, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, rel. p/ Acórdão Min. José Delgado, j. 11.5.99, v. m., DJU, de 30.8.1999 e RSTJ 127/71.

Entretanto, após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 195.056, a Suprema Corte brasileira entendeu pela ilegitimidade do *parquet* e considerou inadequada a ACP que veicule pretensão envolvendo matéria tributária (BRASIL, Informativo nº 14).

Por outro lado, há autores que entendem possível a tutela de direitos individuais homogêneos por meio da ação civil pública, como, por exemplo, Cassio Scarpinella Bueno que, em suma, entende que tal possibilidade decorre da combinação do art. 127, *caput*, com o art. 129, III ambos da CF/1988, os quais definem como funções institucionais do Ministério Público a promoção da ação civil pública e a defesa dos interesses individuais indisponíveis (BUENO, 2014, p. 193-194), indicando, porém, que a ação ordinária coletiva também seria um meio adequado. (BUENO, 2014, p. 217)

Vale destacar a análise do julgamento referente a possibilidade de ACP que tenha como objeto a direitos individuais de elevada conotação social, permitindo assim a tutela coletiva de interesses individuais da comunidade. (PAULA JÚNIOR; GERAIGE NETO, 2019, p. 1259-1274)

O recurso extremo foi apreciado, sendo publicado o acórdão em 25.10.2019, com a seguinte tese: “o Ministério Público tem legitimidade para propositura de ação civil pública em defesa de direitos sociais relacionados ao FGTS”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 643978/SE**, 2019) Destaca-se a ementa do acórdão:

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. PRETENSÃO DESTINADA À TUTELA DE DIREITOS INDIVIDUAIS DE ELEVADA CONOTAÇÃO SOCIAL. ADOÇÃO DE REGIME UNIFICADO OU UNIFICAÇÃO DE CONTAS DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO (FGTS). MINISTÉRIO PÚBLICO. PARTE ATIVA LEGÍTIMA. DEFESA DE INTERESSES SOCIAIS QUALIFICADOS. ARTS. 127 E 129, III, DA CF. REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. 1. No julgamento do RE 631.111 (Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, DJe de 30/10/2014), sob o regime da repercussão geral, o PLENÁRIO firmou entendimento no sentido de que certos interesses individuais, quando aferidos em seu conjunto, de modo coletivo e impessoal, têm o condão de transcender a esfera de interesses estritamente particulares, convolvendo-se em verdadeiros interesses da comunidade, emergindo daí a legitimidade do Ministério Público para ajuizar ação civil pública, com amparo no art. 127 da Constituição Federal, o que não obsta o Poder Judiciário de syndicar e decidir acerca da adequada

legitimação para a causa, inclusive de ofício. 2. No RE 576.155 (Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe de 1º/2/2011), também submetido ao rito da repercussão geral, o PLENÁRIO cuidou da questão envolvendo a vedação constante do parágrafo único do art. 1º da Lei 7.347/1985, incluído pela MP 2.180-35/2001, oportunidade em que se reconheceu a legitimidade do Ministério Público para dispor da ação civil pública com o fito de anular acordo de natureza tributária firmado entre empresa e o Distrito Federal, pois evidente a defesa ministerial em prol do patrimônio público. 3. A demanda intenta o resguardo de direitos individuais homogêneos cuja amplitude possua expressiva envergadura social, sendo inafastável a legitimidade do Ministério Público para ajuizar a correspondente ação civil pública. 4. É o que ocorre com as 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 (parágrafo único do art. 1º da Lei 7.347/1985). 5. Na hipótese, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, pautado na premissa de que o direito em questão guarda forte conotação social, concluiu que o Ministério Público Federal detém legitimidade ativa para ajuizar ação civil pública em face da Caixa Econômica Federal, uma vez que se litiga sobre o modelo organizacional dispensado ao FGTS, máxime no que se refere à unificação das contas fundiárias dos trabalhadores. 6. Recurso Extraordinário a que nega provimento. Tese de repercussão geral proposta: o Ministério Público tem legitimidade para a propositura de ação civil pública em defesa de direitos sociais relacionados ao FGTS. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 643978-SE**, 2019)

Ante o explicitado e considerando que houve a expressa vedação da tutela de contribuintes por meio da ACP, limitando esse instrumento processual, tutelando somente direitos difusos e coletivos *stricto sensu*, reforça a ideia de que há resistência em uma efetiva aplicação da tutela coletiva, notadamente na seara tributária.

Também há decisões que tangenciam o tema tributário, como por exemplo a possibilidade de ação civil pública para questionar termo de acordo de regime especial e tributação, conforme ementa:

ACÇÃO CIVIL PÚBLICA. LEGITIMIDADE ATIVA. MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL - TARE. POSSÍVEL LESÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO. LIMITAÇÃO À ATUAÇÃO DO PARQUET. INADMISSIBILIDADE. AFRONTA AO ART. 129, III, DA CF. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. I - O TARE não diz respeito apenas a interesses individuais, mas alcança interesses metaindividuais, pois o ajuste pode, em tese, ser lesivo ao patrimônio público. II - A Constituição Federal estabeleceu, no art. 129, III, que é função institucional do Ministério Público, dentre outras, “promover o inquérito e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos”. Precedentes. III - O Parquet tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial - TARE, em face da legitimação ad causam que o texto constitucional lhe confere para defender o erário. IV - Não se aplica à hipótese o parágrafo único do artigo 1º da Lei 7.347/1985. V - Recurso extraordinário provido para que o TJ/DF decida a questão de fundo proposta na ação civil pública conforme entender. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 576155-DF**)

Denota-se que apesar dos incessantes e irregulares atos do Poder Executivo em limitar a tutela coletiva, a jurisprudência continua evoluindo no sentido de possibilitar essa tutela.

Por fim, tal restrição se mostra descabida, pois, a jurisprudência e a doutrina estão progredindo na análise dessa questão, conforme se nota no julgado supracitado, dentre outros. Como exemplo podemos citar recente julgado da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que afirmou expressamente a possibilidade de mitigação das regras dos artigos 322 e 324 ambos do CPC/2015, ou seja, a exigência do pedido ser certo e determinável, nos rincões da tutela coletiva dos direitos difusos e coletivo estrito senso, inclusive no tocante a necessidade de controle de políticas públicas e solução de conflitos estruturais. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 1.775.384-SE**)

4.6 CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE COMO MECANISMO DE TUTELA COLETIVA

Outro ponto de extrema importância é a análise sobre o controle de constitucionalidade em demandas tributárias, considerando, desde já, que esse instrumento faz parte do microsistema processual coletivo. (ALMEIDA, 2003, p. 140-141)

No mais, cabe reiterar que a Constituição Federal é norma máxima no ordenamento jurídico brasileiro. Em outras palavras, é nela que se busca a validade das demais normas, sob pena de ser declarada de plano uma norma inconstitucional, perdendo sua eficácia. (SILVA, 1996) Portanto, a CF ocupa o vértice mais alto da teoria Kelsiana.

Com o advento das constituições escritas, surgiu, como consequência, a necessidade da verificação e diagnóstico de possível insubordinação do texto constitucional. Nas palavras de Marcelo Figueiredo: “pode-se dizer que as Constituições escritas são poderosos instrumentos de racionalização do poder, oferecendo, a todos os seus destinatários, uma real possibilidade de consagração e às vezes de satisfação de seus direitos”. (FERREIRA, 2018, p. 21)

Desta forma, apura-se a irregularidade e se executa a concernente sanção a fim de zelar pela segurança das relações jurídicas, que não podem se equivaler em normas inválidas, inexistentes e ineficazes.

A Carta Magna brasileira determina, dentre outros, a separação dos poderes, a forma de governo e o próprio sistema tributário.

Sua importância é inconteste, tanto que, pessoa ou instituição que transija referida norma, em sua ação ou omissão que a ofende, no todo ou em parte, comete ato inconstitucional. A dita ofensa pode ser cometida inclusive pelo poder público, em consequente omissão à observância constitucional. (FERREIRA, 2018, p. 21)

Vislumbrando vício, surge a necessidade de aplicação da sanção por meio do controle de constitucionalidade, o qual é híbrido, haja vista haver o sistema difuso e concentrado como possível forma de repressão.

De forma sucinta, explana Nelson Nery Júnior que somente houve a criação do controle abstrato no famoso caso *Marbury x Madison*, pelo voto prolatado do eminente *Justice Marshall*, inaugurando a *judicial review*, no sistema norte americano, inspirando assim o controle concreto de constitucionalidade das normas no ordenamento brasileiro. (NERY JÚNIOR, 2013, p. 1150)

Sabidamente, o controle de constitucionalidade atua como critério identificador da sanção de inconstitucionalidade utilizada pelo atual ordenamento. Nesse sentido, a sanção de nulidade exige a presença do controle via incidental, apresentando a decisão que constata a incidência da sanção com aparência de uma retroatividade radical, por redundar na negativa de efeitos *ab initio* ao ato impugnado. Por outro lado, a sanção de anulabilidade aparece necessariamente associada ao controle concentrado, onde se produzem decisões anulatórias com eficácia *erga omnes* e não retroativas ou com retroatividade limitada. (RAMOS, 1994)

Portanto, a nulidade é entendida, no tocante à preservação da supremacia das normas constitucionais, como sendo amplamente eficaz, por impedir o ingresso do ato legislativo no plano da eficácia desde sua criação de forma automática.

O princípio da supremacia da constituição perde a autonomia em decorrência da sanção utilizada por determinados ordenamentos jurídicos, aos quais entendem que a norma constitucional somente produzirá efeitos até o pronunciamento de sua inconstitucionalidade. (FERREIRA, 2018)

Por conseguinte, a Constituição Federal estabelece que a inconstitucionalidade é reconhecida por decisão declaratória, portanto, em regra é entendido como majoritário o efeito *ex tunc*. (FERREIRA, 2018, p. 29)

É possível encontrarmos doutrinadores (FERREIRA, 2018, p. 30) com pensamento divergente, que apoiam a teoria da anulabilidade da referida norma. A argumentação para tanto se baseia no argumento de que, se o entendimento fosse diferente, haveria veemente caos em nosso ordenamento jurídico, pois, como a inconstitucionalidade pode ser requerida a qualquer tempo, nunca se teria certeza do direito, porquanto não se

saberia se determinado ato praticado com validade sob proteção de determinada lei, seria sempre considerado legal. Nesse sentido, Gilmar Mendes alterou, por derradeiro, seu entendimento de norma inconstitucional nula para anulável. (FERREIRA, 2018, p. 31)

Controvertido é o tema da modulação de efeitos, conforme prega o art. 27 da Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999 (Lei da ADIN), pois há gritantes conflitos entre preceitos constitucionais em pauta.

Posto isso, faz-se necessário um breve apontamento, tomando a modulação nas ADIs 5659 e 1945 por exemplo, pois possuíam como objeto de discussão a incidência de ISS ou ICMS sobre o licenciamento ou a cessão de uso de programas de computador (software). Dias Toffoli, propôs a modulação de efeitos com intuito de evitar demais confrontos, determinou, ainda, que quem pagou ICMS não pode ser demandado pelo fisco para cobrança de ISS, porém, também não poderá repetir o indébito tributário, e quem não pagou nenhum tributo deverá pagar ISS, tomando por premissas matrizes supostamente consequencialistas. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2021)

Após uma breve análise sobre controle de constitucionalidade, convém esboçar a evolução histórica desse instituto, perpassando pelas Constituições do Império (1824), continuando nas Constituições Provisórias de 1890 e de 1891, sendo que, somente em 1891, com a denominada Carta Constitucional Republicana, foi permitida ao judiciário a tutela da Constituição. Mantido em 1934 o controle difuso incidental com algumas alterações pontuais, como, por exemplo, o quórum, com competência do Senado para proceder efeitos *erga omnes*, dentre outros. Em 1937, com o denominado estatuto do Estado Novo, houve um retrocesso, pois, em que pese permitir esse controle ao judiciário nos termos do art. 96, já no próximo artigo conferia ao chefe do executivo uma possibilidade de “reconstituição” da lei declarada inconstitucional, recuperando a sua vigência. A partir da Constituição de 1946, notadamente após a Emenda Constitucional nº 16, de 26 de novembro de 1965, foi introduzido o controle concentrado de constitucionalidade em lei e ato normativo federal ou estadual e, por fim, a Constituição de 1967 e seguintes, que aprimoraram esse instrumento. (FERREIRA, 2018, p. 33-35)

Através da verificação da supremacia da constituição, surgiu a perspectiva do controle difuso, que é caracterizado pela possibilidade de qualquer órgão do Poder Judiciário apreciar a inconstitucionalidade, também denominado concreto ou incidental, limitando seus efeitos interpartes. (MACHADO SEGUNDO, 2000c, p. 548)

O denominado efeito difuso foi o que primeiro se difundiu no ordenamento brasileiro, desde a Constituição de 1891. Atualmente se encontra prescrito no art. 97 da

CF/88, que determina a denominada “reserva de plenário”, sendo que a lei ou ato normativo somente poderá ser declarada inconstitucional pela maioria dos membros de seu órgão especial, sendo que cada tribunal elencará o *modus operandi*, bem como o número de membros. Tal tema possui intensa controvérsia, conforme se constata na jurisprudência da Suprema Corte.

De outra forma, temos também o controle concentrado ou abstrato, desenvolvido na Europa pela influência de Hans Kelsen. Nesse caso, um único órgão analisará a norma em abstrato e produzirá seus efeitos *erga omnes* (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2014, p. 98), consistindo no controle abstrato de validade de normas exercido por via direta ou principal e que tem por finalidade essencial a eliminação no ordenamento, tanto de normas jurídicas já publicadas que sejam julgadas inconstitucionais ou ilegais, quanto aos efeitos que as mesmas haviam produzidos. (MORAIS, 2005, p. 151)

Não se pode olvidar as pontuais críticas exaradas por Sérgio Sérulo da Cunha, elencando quatro problemas desse tipo de controle: primeiro, se relaciona à natureza da função jurisdição devido a valoração das normas; outro ponto seria na admissibilidade de uma “função legislativa” com ênfase negativa, do judiciário; um terceiro problema seria a composição subjetiva da lide e seus efeitos; e, por fim, seria a ofensa ao juiz natural. (MACHADO SEGUNDO, 2000c, p. 549)

Ademais, o que mais impacta o direito tributário e que merece especial comento nesse trabalho é o controle concentrado, notadamente, no direito intertemporal. (MACHADO SEGUNDO, 2000c, p. 550)

Cabe ao Supremo Tribunal Federal a concessão de medida cautelar a fim de suspender provisoriamente os efeitos de dispositivo legal impugnado, mediante os requisitos inerentes a concessão de tutelas de urgência em geral, independentemente da relevância da fundamentação invocada, bem como a possibilidade de diminuir os efeitos da sentença pelo perigo da demora. Não obstante, o mesmo órgão colegiado ter o poder para conceder medida cautelar e suspender de forma provisória os efeitos do dispositivo impugnado, verifica-se que essas medidas cautelares se perduram no tempo, causando uma insegurança no ordenamento jurídico.

A doutrina (MACHADO SEGUNDO, 2000c) tem defendido que não há necessidade da comprovação do perigo da demora processual por parte do autor da ação, quando é movida ADIn cumulada com medida cautelar, não sendo necessária a comprovação dos danos pela pessoa ou entidade autora da demanda. Portanto, o autor da ação age como interessado na manutenção da ordem jurídica nacional e não para proteger direito próprio.

Além disso, é cediço que uma das características das ações concentradas de controle de constitucionalidade não é versar sobre a efetivação de direito no caso concreto, mas sim a lei em tese e o direito objetivo, portanto, basta demonstrar que determinada norma impugnada está apta a causar danos à coletividade.

No que tange as ações diretas de inconstitucionalidade, nos quais se discutia a validade das leis tributárias, o Supremo Tribunal Federal reconheceu o perigo da demora em detrimento da elevada complexidade de recuperação dos valores advindos dos tributos que vierem a ser pagos.

De acordo com a Lei 9.868/99, art. 21, caput, na ação direta de constitucionalidade, caso seja deferida medida cautelar, a mesma tem o efeito de suspender os julgamentos que envolvam a aplicação de referida lei ou ato normativo equivalente até que o STF julgue de forma definitiva a ADC. (MACHADO SEGUNDO, 2000c)

Pode-se dizer que é altamente relevante os efeitos no tempo da decisão declaratória de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Entretanto o STF tem o entendimento de que a medida cautelar que suspende a vigência de ato normativo impugnado somente produz efeitos para frente (*ex nunc*), em contrapartida, sentença que julga definitivamente a ação, de forma a declarar inconstitucionalidade da norma impugnada, produz efeitos a partir da edição da norma declarada inconstitucional (*ex tunc*). (MACHADO SEGUNDO, 2000c, p. 558)

Ainda, deve ser levado em consideração os cidadãos de boa-fé que a observaram. De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo (2000c), não se pode aplicar a teoria das nulidades, afirmando que a lei outrora constitucional se tornou um “nada”, como se nunca tivesse existido, quando desta forma implique no prejuízo de cidadãos que a observaram e presumindo sua constitucionalidade e a seguiram. Portanto, deve-se analisar minuciosamente os efeitos produzidos pela norma supostamente inconstitucional sob pena de, nos dizeres de Paulo Bonavides, gerar “situações ainda mais inconstitucionais”. (2002, p. 308)

Consequentemente, assim que uma determinada lei é declarada inconstitucional, a lei que havia sido revogada em advento desta volta a ser aplicada de forma retroativa, esse efeito é denominado efeito repristinatório. (FERREIRA, 2018, p. 151)

Convém analisar um caso prático para melhor compreensão. Assim imaginemos uma norma conferindo isenção de ICMS na importação de mercadoria beneficiada em outro país e declarada ao fisco. Posteriormente é declarada a inconstitucionalidade da lei isentiva, assim, levando-se em consideração que se consideraria como se nunca tivesse existido no

ordenamento jurídico, o contribuinte não poderá ser classificado no rol do crime de descaminho, pois como acima mencionado o cidadão observou a boa-fé.

Segundo Paulo Bonavides, as decisões das declarações de inconstitucionalidade são meticolosas, a ponto de se estudar de acordo com o caso concreto a incidência específica. (FERREIRA, 2018, p. 152)

Apontando uma ocorrência no mundo fenomênico, podemos citar o caso que ocorreu com as empresas agroindustriais, relativamente à contribuição previdenciária, revogando o art. 25, § 2º, da Lei 8.870/94. A contribuição relatada incidia sobre o valor estimado da matéria prima *in natura*, produzida pelas próprias agroindústrias em substituição à contribuição incidente sobre a folha de salários, relativa aos empregados rurais que atuam nesse setor. Portanto, a contratação de trabalhadores rurais sofria a contribuição sobre um determinado percentual do faturamento estimado. De tal forma, a norma é considerada exceção ao art. 22 da Lei nº 8.212/91, o qual preceitua que a contribuição deveria ser calculada em relação a todos os empregados, sobre a folha salarial.

Essa forma de se calcular é um tanto quanto gravosa a certas empresas, em especial granjas altamente automatizadas, com baixa folha de salários e elevado valor dos produtos *in natura*, fazendo com que a confederação nacional de indústrias propusesse ADIn em desfavor do dispositivo (1.103/DF), o qual foi considerado inconstitucional. Como consequência, as empresas passam a se submeter à contribuição sobre a folha de salários também em relação aos seus empregados rurais, as que apuraram diferença a ser restituída, diante do novo critério de cálculo, pugnaram pela repetição do indébito em face do INSS.

Entretanto, nas agroindústrias produtoras de álcool, açúcar, aguardente, castanha de caju, entre outras, que em sua maioria possui grande número de empregados rurais, o valor do produto *in natura* é baixo, e foram prejudicadas com o julgamento da ADIn. Porém, não representou maiores problemas, haja vista que o aumento poderia ser absorvido, por exemplo: na cisão da agroindústria em duas pessoas jurídicas, uma somente rural e outra somente industrial; na majoração dos preços; e, na redução de outros custos.

Irrompeu o problema a partir do momento que as referidas empresas foram obrigadas à submissão ao tratamento mais gravoso pelo INSS e não somente a partir decisão, sendo maneira retroativa aos cinco anos anteriores da declaração de inconstitucionalidade. Nesse contexto, foram obrigados a recolher a diferença entre o valor pago, antes da declaração de inconstitucionalidade, e o efetivamente devido após.

Assim, fica nítido que os efeitos pós processo têm que ser averiguados na prolação da decisão, conforme assevera Marinoni (BRASIL. Supremo Tribunal Federal,

2021), o correto seria, que a Suprema Corte na prolação de suas decisão já se manifestasse a respeito, adequando os efeitos de sua decisão ao ordenamento jurídico. Evitando assim, um *gap* entre o julgado e seus efeitos, essa insegurança está presente, como por exemplo, no julgamento do tema 69 do STF.

Outro interessante caso, é a chamada “tese do século”, na qual se discute a constitucionalidade da inclusão do valor destinado ao pagamento de ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, através do RE 574.706, que foi julgado em 15.03.2021 declarando a inconstitucionalidade de tal inclusão. Pois bem, o problema não é esse, e sim a modulação de efeitos desse julgado, pois ato corrente foi protocolado embargos de declaração requerendo, dentre outros itens a modulação de efeitos, tal julgamento teve início em 13.05.2021, sendo finalizado no dia seguinte, restou decidido a procedência do pedido de modulação, tendo como marco inicial a data de julgamento, ou seja 15.03.2021. Há de se ressaltar a insegurança que paira sobre esse instituto, pois, após 4 anos do julgamento houve a decisão sobre seus efeitos. (DE PAULA JÚNIOR, 2021)

Já existem ações que transitaram em julgado, nos termos da decisão proferida no ano de 2017, bem como empresas que contabilizaram em seus balanços financeiro a compensação da inclusão julgada inconstitucional, sendo esse um dos problemas que causam demasiada insegurança jurídica em nosso ordenamento pátrio.

Outrossim, o fisco não poderá alegar boa-fé, pois já existiam julgados que corroboraram a tese dos contribuintes, como por exemplo o RE 240.785 que foi distribuído em 17.11.1998, afetado ao plenário em 24.04.1999, e que recebeu provimento pelo voto do Ministro Marco Aurélio em 08.09.1999. Apesar do pedido de vistas do Ministro Jobim em 08.09.1999, que se aposentou em 29.03.2006, em 24.08.2006 houve formação de maioria em favor do contribuinte, ainda que tenha ocorrido novo pedido de vista pelo Ministro Gilmar Mendes no mesmo dia. Em 08.10.2014 o processo foi julgado pelo STF, dando-se provimento ao extremo.

De maneira simultânea foi proposta a ADC 18, distribuída em 10.10.2007, sendo concedida medida cautelar em 13.08.2008, prorrogada em 04.02.2009 e assim sucessivamente, sendo que na data de 28.08.2018 foi proferida, de forma monocrática pelo Ministro Celso de Mello, decisão que extinguiu o feito por perda do objeto, ante a propositura do RE 574.706, com repercussão geral conhecida, conforme ementa:

EMENTA: Ação declaratória de constitucionalidade. Pretendida legitimidade constitucional da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS. Lei nº 9.718/98 (art. 3º, § 2º, I). Matéria que foi objeto de julgamento

plenário do Supremo Tribunal Federal em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida. Formulação, no tema, da seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (Tema 69). Ação declaratória de constitucionalidade prejudicada. – O julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, de controvérsia constitucional deduzida em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida configura hipótese de prejudicialidade apta a impedir a apreciação do mesmo litígio jurídico objeto de controle normativo abstrato instaurado no âmbito de processos de perfil objetivo, como, p. ex., as ações declaratórias de constitucionalidade e as ações diretas de inconstitucionalidade, entre outras. Precedentes. DECISÃO: Trata-se de ação declaratória de constitucionalidade que, ajuizada pelo Senhor Presidente da República em face do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, busca, em essência [...]. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**, 2021)

Nota-se uma relação de prejudicialidade entre o RE e ADC, prevalecendo aquela, dentre alguns argumentos que corrobora suposta prevalência. Há discussão sobre o tempo de maturação da demanda, pois aquela, ao menos em tese, possuiria mais tempo de debates.

Esse e outros problemas permeiam o controle de constitucionalidade das normas, notadamente as tributárias, que exigem especial atenção pelo Poder Judiciário, em razão de suas peculiaridades.

Outro ponto de discussão abarca o controle das leis municipais que, em regra, somente podem ser questionadas através do controle difuso. Confrontadas com as Constituições Estaduais a competência para julgamento é do Tribunal de Justiça do respectivo estado, mesmo se tratando de normas de reprodução obrigatória, conforme jurisprudência da Suprema Corte assim ementada:

Controle abstrato de constitucionalidade: ação direta de inconstitucionalidade de lei municipal, perante o Tribunal de Justiça, fundada em violação de preceitos da Constituição do Estado, ainda que se cuide de reprodução compulsória de normas da Constituição da República: admissibilidade afirmada na Recl. 383, 10.6.92: aplicação do precedente, com ressalva do relator. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 161390**, 1994)

Após destacar alguns percalços que circundam o controle de constitucionalidade, demonstrando os principais instrumentos que podem tutelar coletivamente o direito tributário, verifica-se que, em sua maioria, possuem nuances processuais, devendo o caso ser analisado sob o prisma dos princípios da justiça e da segurança jurídica, bem como na preponderância da tutela coletiva.

4.6.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade

De competência da Suprema Corte, a ADIn é regulamentada pela lei 9.868/1999, tratando-se de um “meio especial de provocação da jurisdição constitucional” (CLEVE, 2003), almejando, os legitimados, a defesa da ordem constitucional objetiva, o interesse genérico de toda coletividade e não buscando, principalmente, a tutela de um direito subjetivo. (FERREIRA, 2018)

Portanto, cabe ação direta de inconstitucionalidade às espécies normativas contidas no artigo 59 da CF, bem como nas emendas constitucionais e tratados internacionais (FERREIRA, 2018, p. 56).

Existem restrições que não são passíveis de controle por ação direta via Supremo Tribunal Federal, tomando por exemplo:

- a) normas constitucionais originárias;
- b) leis municipais (inclusive do Distrito Federal);
- c) atos normativos anteriormente revogados;
- d) atos normativos anteriores à Constituição (os quais devem ser resolvidos pelo instituto da receptividade);
- e) os decretos;
- f) propostas de emenda constitucional ou projetos legislativos;
- g) atos normativos de efeitos concretos (salvo aqueles com força de lei);
- h) respostas a consultas eleitorais; e,
- i) atos normativos cuja incompatibilidade tenha surgido somente após reforma Constitucional. (FERREIRA, 2018, p. 56)

A legitimidade está prescrita no art. 103 da Constituição Federal, podendo propor o Presidente da República; a Mesa do Senado Federal; a Mesa da Câmara dos Deputados; a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; o Governador de Estado ou do Distrito Federal; o Procurador da República; o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; os partidos políticos com representação no congresso nacional; e a entidade de classe de âmbito nacional. (FERREIRA, 2018, p. 61)

Nesse ponto, importante ressaltar a exigência jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, que estabelece para alguns legitimados pertinência temática como requisito objetivo de correlação entre a defesa do interesse específico e o objeto da própria ação. Entretanto alguns legitimados das esferas acima mencionadas, tais como: o Presidente da República, a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados, o Procurador Geral da República, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, além de partidos políticos com representação no Congresso Nacional, não precisam apresentar pertinência temática, haja vista que em detrimento de suas atribuições possuem claro interesse em garantir a supremacia constitucional. (FERREIRA, 2018, p. 62)

Apesar de possuírem legitimidade para proporem a demanda, o Poder Legislativo, sendo mais específico: Mesa da Assembleia Legislativa ou Câmara Legislativa do Distrito Federal, confederações sindicais ou entidades de âmbito nacional. É necessária a prova de pertinência, motivo pelo qual são conhecidos como legitimados especiais.

De acordo com o precedente na ADIn 3.710/GO, o Supremo Tribunal Federal abrandou a exigência da pertinência temática acerca da inconstitucionalidade formal, pois entendeu que cindir a ação é inexecutável, e que desta forma se conheça apenas em relação aos inerentes dispositivos que apresentem pertinência temática, consubstanciados com o interesse da confederação.

Não obstante, dar-se capacidade postulatória aos entes públicos contidos no Artigo 103 da CF, para que tenham atos privativos a classe dos advogados, doutrinariamente se encontra entendimento diverso, ao afirmar que a constituição apenas concede legitimidade e não a capacidade postulatória propriamente dita, portanto, ainda sendo necessária.

Consoante a Lei 9.868/99 estabelecer o procedimento da ação, aplicando de maneira secundária o regimento interno do Supremo Tribunal Federal, o legislador entendeu que por se tratar de direito não disponível, não será admitida desistência processual tendo sido proposta ação. Neste entendimento, o Supremo Tribunal Federal adota a tese de inadmitir desistência total ou parcial da liminar.

Será exigido que o Advogado Geral da União seja citado a fim de apresentar defesa ao ato contraditado, agindo como curador especial do princípio de pressuposição da constitucionalidade das leis e atos normativos. (FERREIRA, 2018, p. 62)

O Ministro Gilmar Mendes entende que o Advogado Geral da União tem que manifestar no sentido favorável ao entendimento do órgão colegiado supramencionado. (FERREIRA, 2018, p. 62), afirmando ainda, manifestando-se contrariamente, seria entendido como um advogado de inconstitucionalidade, desta forma indo de encontro ao efeito vinculante e princípio da máxima efetividade das normas constitucionais.

A Suprema Corte no mesmo sentido interpreta que o artigo supramencionado afirma que o advogado geral da união é desobrigado a defender tese jurídica, sobre a qual a corte já possui entendimento.

Entretanto a ADIn nº 3.916/DF adota o entendimento que o Advogado Geral da União não possui autonomia funcional para livremente escolher se irá ou não defender constitucionalidade do ato impugnado.

Conquanto nas ADIn nº 2.376/RJ e nº 3.916/DF é incontroversa a atitude do colegiado de voltar a ter posicionamento anterior, o Advogado Geral da União teve que se

manifestar, não apenas na forma de parecer, mas, também fazendo amplo posicionamento acerca do ato ou texto impugnado. (FERREIRA, 2018)

Doutrinariamente é entendido que o advogado público possui independência de decisão, não sendo obrigado a defender norma inconstitucional e contrariar os interesses primários da constituição. Não obstante, observa-se que o Presidente da República logra ação direta, arguindo manifesta inconstitucionalidade formal, neste caso o Advogado Geral da União, sendo adotado o primeiro caso, terá de apresentar contestação, nos termos do art. 103, 1º da CF.

Em regra, não há intervenção de terceiros na ação direta, tão pouco é permitida assistência litisconsorcial, mas é admitida de maneira especial a atuação da figura do *amicus curiae*. Considerando a pertinência da matéria e representatividade dos postulantes, configurando desta forma uma maior amplitude de discussão sobre determinado tema tratado, a fim de pluralizar o debate e de se obter todos os informes para a resolução do conflito. Sua participação pode ser realizada por escrito, bem como por sustentação oral.

Consequentemente, de acordo com o princípio da irrecorribilidade e não-rescindibilidade, ressalvada a interposição de embargos declaratórios, a deliberação acerca da ação neste tópico esmiuçada é irrecorrível.

Por fim, cabe expor o artigo que consta a Ação Direita Genérica de Inconstitucionalidade, que está prescrita no art. 103 da Carta Magna:

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

§ 1º O Procurador-Geral da República deverá ser previamente ouvido nas ações de inconstitucionalidade e em todos os processos de competência do Supremo Tribunal Federal.

§ 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

§ 3º Quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, citará, previamente, o Advogado-Geral da União, que defenderá o ato ou texto impugnado. (BRASIL, 1989)

Assim, fica claro que o legislador constituinte se preocupou em delimitar a legitimidade ativa, sendo os demais atos regulamentados pela Lei nº 9.868, de novembro de 1999. No mais, pelas emendas acima prescritas, vislumbra-se uma ampliação do quadro de legitimados para propositura da ação direta.

Nesse sentido foi a decisão do STF no julgamento da ADI 1103/DF, que por maioria de votos declarou a inconstitucionalidade do § 2º da Lei nº 88.870/94, conforme ementa:

Ação Direta De Inconstitucionalidade. Contribuição Devida À Seguridade Social Por Empregador, Pessoa Jurídica, Que Se Dedicava À Produção Agroindustrial (§ 2º Do Art. 25 Da Lei Nº 8.870, De 15.04.94, Que Alterou O Art. 22 Da Lei Nº 8.212, De 24.07.91): Criação De Contribuição Quanto À Parte Agrícola Da Empresa, Tendo Por Base De Cálculo O Valor Estimado Da Produção Agrícola Própria, Considerado O Seu Preço De Mercado. Dupla Inconstitucionalidade (Cf, Art. 195, I E Seu § 4º) Preliminar: Pertinência Temática. 1. Preliminar: ação direta conhecida em parte, quanto ao § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94; não conhecida quanto ao caput do mesmo artigo, por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada. 2. Mérito. O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior. 3. O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria. 4. Ação direta julgada procedente, por maioria, para declarar a inconstitucionalidade do § 2º da Lei nº 88.870/94. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1103-DF**, 1997)

Tal desiderato, já foi ressaltado no início do trabalho, que analisou a preocupação em limitar a tutela coletiva, sendo a legitimidade um dos principais percalços dessa tutela, como exemplo dessa limitação é a pertinência temática exigida para certos legitimados.

Por fim, de maneira crítica, Hugo de Brito Machado Segundo analisa o termo “ação” dizendo que “ao julgar ações de inconstitucionalidade o STF não aplica a Constituição ao caso concreto, mas sim corrige um defeito que, no plano hipotético, normativo, da abstração jurídica, é verificado no ordenamento”. (MACHADO SEGUNDO, 2000c, p. 551)

4.6.2 Ação Direta de Constitucionalidade

Somente instituída com o advento da emenda constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), de acordo com o art. 102, I,

alínea “a”, e parágrafo 2º, da Constituição, somente será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal.

Mediante tal inovação, iniciaram-se as discussões acerca da constitucionalidade ou não da emenda constitucional. Dentre os vícios, os mais protuberantes dizem a respeito à falta de contraditório, haja vista que o Advogado Geral da União não é citado a fim de defender o ato, bem como na gênese de efeito vinculante da decisão de mérito, relativa aos demais órgãos do poder executivo e judiciário.

Entendia-se por parte dos doutrinadores (FERREIRA, 2018, p. 69) uma incompatibilidade da ADC com os princípios do devido processo legal, ampla defesa, contraditório, da inafastabilidade do controle jurisdicional, da separação de poderes etc. (FERREIRA, 2018, p. 70)

Não obstante, a ação declaratória de constitucionalidade ter por objetivo alterar a presunção relativa em absoluta, em decorrência dos efeitos vinculantes, o Ministro Marco Aurélio teve voto vencido ao decidir pela inconstitucionalidade em pleito acerca da ação declaratória de constitucionalidade, tal como a aplicabilidade imediata, dispensando lei regulamentadora.

Por força da ação, em estudo no presente tópico, é transferida a decisão acerca da constitucionalidade de determinado dispositivo legal, que se regularmente oferecida indagação decorrentes de tribunais inferiores, para que o STF, tendo como atribuição salvaguardar a constituição, pronuncie seu despacho, que por sua vez, é entendida como dotada de presunção absoluta de constitucionalidade. Por consequência, se perenizará observando que, nos termos do artigo 26, da Lei nº 9.868/99, a decisão é irrecorrível e não passível de ação rescisória como meio de impugnação.

Olavo Augusto Vianna Alvez Ferreira (2018), afirma que apenas leis e atos normativos federais são aptos para serem declarados constitucionais ou inconstitucionais por meio da ação declaratória, tendo, portanto, maior restrição em vista da ação direta de inconstitucionalidade. (FERREIRA, 2018, p. 71).

A aparição de incontáveis ações em andamento em tribunais inferiores, em que a constitucionalidade de lei é impugnada, é pressuposto de admissibilidade para a ação direta de constitucionalidade.

Sucessivamente foi positivada no art. 14, III, da Lei nº 9.868/99, segundo o qual na petição inicial demonstrar-se-á a expressiva controvérsia judicial acerca do dispositivo impugnado. Sendo que a controvérsia pode ser, tanto para decisões favoráveis quanto para decisões desfavoráveis, sobre a constitucionalidade do ato.

Equitativamente à ação direta e à ação declaratória de constitucionalidade não admitem desistência, sequer cabe a intervenção de terceiros, porém, admite-se o *amicus curiae* (FERREIRA, 2018, p. 73), sendo o quórum de julgamento igualmente nas medidas da ação direta de constitucionalidade. Outrossim, são aplicados os princípios da irrecorribilidade e não rescindibilidade, ressalvadas a interposição de embargos declaratórios.

Deste modo, conforme já destacado, somente com a emenda constitucional nº 3/93, de 17 de março de 1993, admitiu-se a possibilidade de se declarar constitucional lei ou ato normativo federal e, sendo que, após a emenda constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, houve uma ampliação no rol de legitimados a propor ADIn. Assim, Alexandre de Moraes deduz ser aquela uma ferramenta para conter a aplicação desenfreada pelos tribunais inferiores. (MACHADO SEGUNDO, 2000)

Nesse prisma, Hugo de Brito Machado, ressalta que, apesar de parte da doutrina elencar o caráter autoritário, a ADC tem muita importância, pois evita processos “inteiramente inúteis”. O jurista cita como exemplo a edição de uma lei tributária que está sendo questionada quanto a sua inconstitucionalidade, tendo as decisões são as mais variadas possíveis, nesse caso, a decisão pacificadora seria proferida pela Suprema Corte em caráter definitivo, através de uma ação declaratória de constitucionalidade, evitando, assim, uma insegurança jurídica, bem como caráter anti-isonômico, dentre outros. (FERREIRA, 2018, p. 552)

Outro ponto necessário, que se faz ao menos cotejar, é a desvinculação do órgão julgador ao dispositivo impugnado em face a norma constitucional, podendo ampliar ou mesmo alterar norma contra-faceada, ampliando significativamente o princípio do *jura novit cúria* (MACHADO SEGUNDO, 2000, p. 554). Confirmando tal *desideratum* é o posicionamento da Suprema Corte na ADI 2.396 MC/MS, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, assim ementada:

EMENTA: 1. ADIN. Legitimidade ativa de Governador de Estado e pertinência temática. Presente a necessidade de defesa de interesses do Estado, ante a perspectiva de que a lei impugnada venha a importar em fechamento de um mercado consumidor de produtos fabricados em seu território, com prejuízo à geração de empregos, ao desenvolvimento da economia local e à arrecadação tributária estadual, reconhece-se a legitimidade ativa do Governador do Estado para propositura de ADIn. Posição mais abrangente manifestada pelo Min. Sepúlveda Pertence. 2. Caráter interventivo da ação não reconhecido. 3. Justificação de urgência na consideração de prejuízo iminente à atividade produtiva que ocupa todo um município goiano e representa ponderável fonte de arrecadação tributária estadual. 4. ADIN. Cognição aberta. O Tribunal não está adstrito aos fundamentos invocados pelo autor, podendo declarar a inconstitucionalidade por fundamentos diversos dos expendidos na inicial. 5. Repartição das Competências legislativas. CF arts. 22 e 24. Competência concorrente dos Estados-membros. Produção e consumo

(CF, art. 24, V); proteção de meio ambiente (CF, art. 24, VI); e proteção e defesa da saúde (CF, art. 24, XII). No sistema da CF/88, como no das anteriores, a competência legislativa geral pertence à União Federal. A residual ou implícita cabe aos Estados que "podem legislar sobre as matérias que não estão reservadas à União e que não digam respeito à administração própria dos Municípios, no que concerne ao seu peculiar interesse" (Representação nº 1.153-4/RS, voto do Min. Moreira Alves). O espaço de possibilidade de regramento pela legislação estadual, em casos de competência concorrente abre-se: (1) toda vez que não haja legislação federal, quando então, mesmo sobre princípios gerais, poderá a legislação estadual dispor; e (2) quando, existente legislação federal que fixe os princípios gerais, caiba complementação ou suplementação para o preenchimento de lacunas, para aquilo que não corresponda à generalidade; ou ainda, para a definição de peculiaridades regionais. Precedentes. 6. Da legislação estadual, por seu caráter suplementar, se espera que preencha vazios ou lacunas deixados pela legislação federal, não que venha dispor em diametral objeção a esta. Norma estadual que proíbe a fabricação, ingresso, comercialização e estocagem de amianto ou produtos à base de amianto está em flagrante contraste com as disposições da Lei federal nº 9.055/95 que expressamente autoriza, nos seus termos, a extração, industrialização, utilização e comercialização da crisotila. 7. Inconstitucionalidade aparente que autoriza o deferimento da medida cautelar. 8. Medida liminar parcialmente deferida para suspender a eficácia do artigo 1º, §§ 1º, 2º e 3º, do art. 2º, do art. 3º, §§ 1º e 2º e do parágrafo único do art. 5º, todos da Lei nº 2.210/01, do Estado do Mato Grosso do Sul, até julgamento final da presente ação declaratória de inconstitucionalidade. (grifo nosso). (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2396 MC**, 2001)

Outro ponto, já debatido, é a possibilidade de *amicus curiae*, nos termos do art. 7, § 2º, da Lei 9.868/99, que reluz uma aspiração constitucional ao estímulo a efetiva participação dos cidadãos na elaboração de provimentos judiciais, pois, ao fim e ao cabo, é a sociedade destinatária deste, e assim com a ampliação do acesso à justiça e a busca de um amplo contraditório o direito processual realiza o ideal de cidadania e, conforme preleciona José Joaquim Calmon de Passos, é o princípio democrático que deve ditar as regras do processo civil. (DALL'AGNOL JUNIOR; USTÁRROZ; PORTO, 2010)

Conforme foi amplamente demonstrado no presente trabalho, ao invés desse estímulo o que se vê em nossos tribunais é o desenvolvimento de uma jurisprudência que inviabiliza a análise do mérito da demanda objetiva, denotando-se a resistência do judiciário no apreço das questões meritórias nos processos coletivos.

4.6.3 Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

A arguição de descumprimento de preceito fundamental, prevista no artigo 102, § 1º, da Constituição Federal, é conceituada como uma das formas de controle concentrado de constitucionalidade, sendo consequência da atividade do poder constituinte originário. Foi entendido que é indispensável a lei norteadora para o exercício do direito de propor arguição, pois a previsão constitucional não era autoaplicável. Tendo, somente com o advento da Lei

9.882/99, ocorrido a regulamentação da arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Cabe ressaltar que não é todo preceito fundamental que atrai competência do STF, através da ADPF, mas somente os preceitos que detém magnitude de ordem constitucional é que possuem a qualificação de fundamentais. “São preceitos fundamentais aqueles que formam a essência de um conjunto normativo-constitucional”. (TAVARES, 2000, p. 98)

Os legitimados ativos para propor tal arguição são os mesmos que compõe o da ação direta de inconstitucionalidade.

É defendido por parte dos doutrinadores que a pertinência temática admissível na ADI, constitui requisito para a admissibilidade denúncia. André Ramos Tavares discorda, alegando que, como contraria a natureza do processo constitucional objetivo, são imprescindíveis normas nesse sentido. (FERREIRA, 2018)

Ora, é bem verdade que a obrigatoriedade de pertinência temática é uma criação de entendimento jurisprudencial por parte do Supremo Tribunal Federal, não tendo, portanto, qualquer fundamento em norma expressa ou implícita, conseqüentemente, não se caracterizando uma substituição do poder constituinte reformador.

O excelso colegiado entendeu como prudente vetar o inciso II do referido artigo, a fim de evitar que se aumentasse a demanda de forma excessiva. Ademais, tal inciso concedia a qualquer pessoa, lesada ou ameaçada por ato do poder público, a legitimidade de propor ação com acesso irrestrito, direto e individual, sendo também conhecida como arguição autônoma. De outro modo, a arguição incidental é paralela a um processo qualquer já instaurado e que surge em função deste. (TAVARES, 2001)

O princípio da subsidiariedade veda expressamente propor ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental, desde que exista outro método mais eficaz de sanar a lesividade. (TAVARES, 2001, p. 76)

Gilmar Mendes afirma que a simples existência de ações ou de outros recursos processuais (vias processuais ordinárias) não poderá servir de óbice à formulação da arguição de descumprimento. Ao contrário, tal como explicado, a multiplicação de processos e decisões sobre um dado tema constitucional reclama a utilização de um instrumento de feição concentrada, que permita a solução definitiva e abrangente da controvérsia. (MENDES, 1991)

Tal instrumento possui pouca relevância no direito tributário, mas convém destacar decisão proferida na ADPF nº 786 em 10.02.2021, na qual a intenção era reconhecer um estado de coisas inconstitucional do sistema tributário nacional, no entanto foi rechaçado tal pleito ante a existência de meios aptos a sanar e solver a controvérsia constitucional,

sendo, portanto, incabível a ADPF, para tanto segue parte da decisão monocrática demonstrando o analisado:

Trata-se de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Rede Sustentabilidade, em que se pretende o reconhecimento de um estado de coisas inconstitucional do sistema tributário brasileiro, diante da existência de diversos atos omissivos e comissivos do Poder Executivo e Legislativo que, segundo se sustenta, mantém uma tributação regressiva, privilegiando os mais ricos em detrimento dos mais pobres. Mencionados atos estão assim resumidos pela parte autora: “No âmbito do Executivo, tais atos se revestem na forma de atos normativos administrativos editados no âmbito do poder regulamentar tributário, definindo alíquotas ou dando concretude a normas tributárias com algum grau de generalidade, que impactam o alcance e a extensão dos tributos e seu efeito regressivo dentro do sistema tributário. (...) Tem-se demonstrada, portanto, a presença de meios aptos a sanar a lesão e “solver a controvérsia constitucional relevante de forma ampla, geral e imediata” (ADPF 33, Rel. Min. GILMAR MENDES, Pleno, DJ 6/8/2004). Incabível, portanto, a ADPF; restando ao Partido Político autor, se entender necessário, impugnar especificamente as leis e atos normativos tributários que entender inconstitucionais; bem como, arguir a inconstitucionalidade por omissão especificamente caso a caso, demonstrando a presença dos requisitos legais exigidos. Por fim, aponto não ser o caso da conversão da presente ADPF, ante a ausência de dúvida objetiva quanto aos instrumentos processuais cabíveis, tendo em vista que a jurisprudência desta SUPREMA CORTE consolidou-se no sentido de que a fungibilidade entre ações do controle concentrado de constitucionalidade apenas se viabiliza em situações excepcionais, quando ocorrente dúvida justificável a respeito de qual seria a ação apropriada, a fim de não legitimar o denominado “erro grosseiro” (ADPF 451 AgR, Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, DJe de 16/4/2018; ADPF 314 AgR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 19/2/2015; ADPF 562 ED, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, DJe de 13/6/2019). Diante de todo o exposto, com base no art. 4º, caput e § 1º, da Lei 9.882/1999 e no art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, NEGO SEGUIMENTO à presente Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Publique-se. Brasília, 09 de fevereiro de 2021. Ministro Alexandre de Moraes Relator. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 786**, 2021)

Nota-se o caráter residual da ADPF e ressalta o caos tributário que vivenciamos atualmente, reforçando assim, uma efetiva e concreta tutela dos direitos tributários, notadamente através da tutela coletiva.

5 CONCLUSÃO

O objetivo principal dessa dissertação de mestrado consistiu em analisar os principais entraves para uma efetiva e concreta tutela coletiva na seara tributária. Constatou-se que a tutela coletiva tributária não é devidamente aplicada e que na maioria das vezes os empecilhos são processuais.

Toda e qualquer tentativa de restringir a eficácia desse tipo de tutela coletiva implica ofensa à Constituição Federal.

Essa ofensa viola notadamente os princípios da justiça, da segurança jurídica e do devido processo legal substancial que, em conjunto com os requisitos da superioridade e da relevância da tutela coletiva em face da individual, proporcionam maior efetividade da tutela coletiva tributária.

Sugerimos, *de lege ferenda*, que há necessidade de elaboração de um código de processo tributário que contenha normas gerais de processo tributário, proporcionando congruência entre o processo administrativo tributário e o contencioso judicial tributário.

No mais, foi realizado o levantamento de dados empíricos sobre o atual quadro jurídico tributário, verificando-se que tanto as vias judiciais quanto as administrativas para apurar o contencioso tributário, no ano de 2018, correspondia a 73% do PIB e, analisando os anexos de riscos fiscais da lei de diretrizes orçamentárias, emitida pelo Tesouro Nacional, uma previsão de um potencial impacto financeiro, de no mínimo R\$ 1 bilhão no ano de 2021, referentes às 156 teses tributárias com repercussão geral reconhecidas pela Suprema Corte. Tais dados corroboram que o atual sistema tributário nacional caminha para a implosão, pois as demandas aumentam exponencialmente e as ferramentas possíveis de sanar esse problema, ao menos, em parte, não são devidamente aplicadas, como é o caso da tutela coletiva.

Analisou-se o denominado Custo Brasil, que busca identificar os conjuntos de dificuldades estruturais, burocráticas e econômicas, que as empresas brasileiras têm no desenvolvimento de suas atividades, notadamente em relação ao mercado externo. Tal estudo possui um *ranking* que analisa 190 países, sendo que o Brasil no ano de 2019 ocupava a 124ª colocação. Esse custo impacta 22% do PIB nacional. Dentre os requisitos analisados o custo de pagar tributos é um dos que mais impactaram essa análise.

Verificando esses dados é possível compreender o aumento exponencial do contencioso tributário, bem como a estagnação que se encontra o Brasil, impactando diretamente no PIB nacional. Esse quadro realça o círculo vicioso que se encontra o atual

sistema tributário, que diante da alta complexidade instrumental, torna-se ineficaz para resolução desses conflitos em prazo razoável.

Concluimos que os princípios da justiça, da segurança jurídica e do devido processo legal substancial são de extrema importância no âmbito do processo tributário. Assumindo uma função norteadora do sistema tributário.

Identificamos o direito tributário como espécie de direito coletivo e a incongruência de haver obstáculos à aplicação plena de ações coletivas nessa seara, anotando a maior eficácia do processo coletivo em busca de justiça e igualdade.

Explorando julgamentos de demandas tributárias coletivas identificou-se, em todos os instrumentos, relevantes dificuldades do análise do mérito, planando as decisões somente no análise de questões processuais, mais especificamente a classificação do direito tutelável, impossibilitando a análise do mérito da demanda, que é preconizado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Após essas constatações é possível concluir que a tutela coletiva do direito tributário deve ser analisada sob o prisma dos princípios da justiça, da segurança jurídica e do devido processo legal substancial, bem como, dos requisitos da eficácia e superioridade da tutela coletiva. Ressalta-se que não se trata de ampliar demasiadamente os instrumentos da tutela coletiva tributária, mas sim de aplicá-los integralmente, sem indevidas restrições.

REFERÊNCIAS

- ABELHA, Marcelo. **Ação civil pública e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Forense universitária, 2004.
- ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. 4. Aufl. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994.
- ALLORIO, Enrico. **Diritto processuale tributário**. 4. ed. Turim: Utet, 1962.
- ALMEIDA, Gregório Assagra de. **Direito processual coletivo brasileiro: um novo ramo do direito processual**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ALMEIDA, João Batista de. **Aspectos controvertidos da ação civil pública**. São Paulo, RT, 2001.
- ALVIM NETTO, José Manoel Arruda. **Processo judicial tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- ALVIM NETTO, José Manoel Arruda. Processo tributário. **Revista de informação legislativa**, v. 12, n. 48, p. 149-170, out./dez. 1975. Senado Federal. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/180924>. Acesso em: 14 fev. 2021.
- ALVIM, Arruda. Anotações sobre as perplexidades e os caminhos do processo civil contemporâneo: sua evolução ao lado do direito material. São Paulo: Revista de Processo, 1991.
- ANDRADE, Adriano; MASSON, Cleber; LANDOLFO, Andrade. **Interesses difusos e coletivos esquematizado**. São Paulo: Método, 2015.
- ARAÚJO, Fabio Caldas de. **Curso de processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ARAÚJO, Guilherme Peloso. Tutela coletiva em direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 218, p. 83-97. São Paulo, 2013.
- ASSONI FILHO, Sergio. **Crédito público e responsabilidade fiscal**. Porto Alegre: Núria, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1992.
- ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária, recurso em matéria tributária. **Revista de informação legislativa**, v. 25, n. 97, p. 111-132, jan./mar. 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Alice Mouzinho. **Cidadania fiscal**. Curitiba: Juruá, 2005.

BARRETO, Vicente. O conceito moderno de cidadania. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 192, p. 29-37, fev. 2015. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/>

BARROS, Hamilton de Moraes e. Aspectos gerais dos procedimentos especiais em face do novo código de processo civil. **Revista Forense**, ano 70, v. 247. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENETI, Sidnei Agostinho. **Procedimentos especiais contra ausentes, abreviado e no juízo especial**. São Paulo: RT, 1998.

BERMUDES, Sérgio. **Comentários ao código processo civil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa**. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei nº 12.016**, de 7 de agosto de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112016.htm. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 17.293**, de 15 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>. Acesso em: 25 fev. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 22 mar. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria ME nº 284**, de 27 de Julho de 2020. Brasília, 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=111265>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 1.775.384-SE**. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202002690783&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 22 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1279061-MT**, 2ª Turma, Data de Julgamento 26/04/2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201800875954&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Conflito de Competência: 133536-SP 2014/0094067-4**, Data de Julgamento: 14/08/2014, S1 - Primeira Seção, Data de Publicação 21/08/2014. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201400940674&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.718.535-RS 2018/0006840-7**. JusBrasil, 2009. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/661802274/recurso-especial-resp-1718535-rs-2018-0006840-7/relatorio-e-voto-661802302>. Acesso em: 02 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.925.492/RJ**, 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=resp+1925492&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 05 jul. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1367220-PR**, 1ª Turma, Data de Julgamento 13/05/2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201300318425&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **A Constituição e o Supremo**, 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=1058>. Acesso em: 28 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1103**, Tribunal Pleno, Ement Vol - 01866-02 PP-00270. Data de Julgamento 18/12/1996, Data de Publicação 25/04/1997. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1594437>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.511-MC**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1652290>. Acesso em: 22 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 786**, 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6090018>. Acesso em: 22 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 124**. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1624617>. Acesso em: 09 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 25787-DF**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4043019>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 195186-RS**, Data de Julgamento 04/05/1999, Data de Publicação 13/08/1999. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1625046>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 643978-SE**, Tribunal Pleno, Data de Julgamento 09/10/2019, Data de Publicação 25/10/2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4087609>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 636553-RS**, Data de Julgamento 19/02/2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4043019>. Acesso em: 28 jun. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 576155-DF**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2589396>. Acesso em: 23 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 195192-RS**, Data de Julgamento 22/02/2000, Data de Publicação 31/03/2000. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1625023>. Acesso em: 17 maio 2021..

BRASIL. Tesouro Nacional. **Anexo de Riscos Fiscais da LDO**. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/anexo-de-riscos-fiscais-da-ldo/2020/20>. Acesso em: 25 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Pernambuco. **Apelação nº 0044738-23.2003.8.17.001**. Data de Julgamento 13/12/2019. Disponível em: <https://login.datalawyer.com.br/acervo/jurisprudencia>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Apelação nº 0000111-56.2006.8.26.0104**. Data de 05/04/2016. Disponível em: <https://login.datalawyer.com.br/acervo/jurisprudencia>. Acesso em: 30 jun. 2021

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0048307-82.2012.4.01.3400**, 8ª Turma, Data de Julgamento 01/07/2016. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação de Mandado de Segurança nº 0036645-63.2008.4.01.3400**. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 0020845- 92.2008.4.01.3400**, 7ª Turma, Data de Julgamento 16/09/2016. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 0022119-57.2009.4.01.3400**, 8ª Turma, Data de Julgamento 18/11/2016. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 0019698- 26.2011.4.01.3400**, 8ª Turma, Data de Julgamento 05/05/2017. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Embargos de Declaração na Apelação em Mandado de Segurança nº 0032120-72.2007.4.01.3400**, 8ª Turma, Data de Julgamento 12/04/2013. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Embargos de Declaração na Apelação em Mandado de Segurança nº 0032210-72.2007.4.01.3400**. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível e Reexame Necessário nº 0012321- 32.2010.4.03.6100**, 11ª Turma, Data de Julgamento 16/10/2014. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Pesquisar>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 2008.71.01.001675-5**, 1ª Turma, Data de Julgamento 25/08/2010. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=2008.71.01.001675-5&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&txtChave=. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5000162-86.2010.404.7120**, 2ª Turma, Data de Julgamento 09/10/2013. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5000162-86.2010.404.7120&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&txtChave=. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Agravo de Instrumento nº 08013972120194050000**, Data de Julgamento 04/10/2019, 1ª Turma. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/listView.shtm?signedIdProcessoTrf=deaf1060008b2db7d1f410fc08bf4162>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível nº 2005.85.00.003532-6**, 1ª Turma. Data de Julgamento 08/10/2009. Disponível em: <https://cp.trf5.jus.br/cp/cp.do>. Acesso em: 17 maio 2021.

BRASÍLIA. CNI - **Confederação Nacional da Indústria**. Disponível: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/competitividade/ha-mais-de-25-anos-termo-custo-brasil-sintetiza->

obstaculos- aodesenvolvimento/#:~:text=A%20estimativa%20%C3%A9%20que%20o,os%20mais%20caros%20para%20todos. Acesso em: 18 fev. 2021.

BRASÍLIA. **CNI - Confederação Nacional da Indústria**. Estatísticas. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/sondesp-73-qualidade-do-sistema-tributario/>. Acesso em: 25 fev. 2021.

BRASÍLIA. **CNI - Confederação Nacional da Indústria**. Indústria de A-Z. Entenda o que é Custo Brasil e como ele impacta o país. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/o-que-e-custo-brasil/>. Acesso em: 28 ago. 2021.

BRASÍLIA. **CNI - Confederação Nacional da Indústria**. Qualidade do Sistema Tributário. Indústria Apoiar reforma do Sistema Tributário Brasileiro. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/sondesp-73-qualidade-do-sistema-tributario/>. Acesso em: 17 maio 2021.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil: direito processual coletivo e direito processual público**. 4. ed. v. III, t. 3. São Paulo: Saraiva, 2014.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil**. 8. ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2014.

BUENO, Cassio Scarpinella. Tutela coletiva em juízo: uma reflexão sobre a alteração proposta para o artigo 81, parágrafo único, III, do CDC. **Revista do Advogado**, ano XXXI, nº 114, p. 18-30, dezembro de 2011. São Paulo: Associação Brasileira de advogados de São Paulo, 2011.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Leciones de derecho financiero**. 10. ed. Madrid: Universidad Complutense, 1993.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito processual tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNEIRO, Athos Gusmão. Das liminares nos mandados de segurança. **Informativo Jurídico da Biblioteca Ministro Oscar Saraiva**, v. 4, n. 1 p. 27-35, jan/jul. 1992. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 1992.

CARNELUTTI, Francesco. Introduzione allo studio del diritto processuale tributario. **Rivista di diritto processuale civile 2**. Pádua: Cedam, 1932.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. I Congresso Internacional de Estudos Tributários. **Revista de Direito Tributário**. 9-10/276.

CASÁS, José Osvaldo. **Presión fiscal e inconstitucionalidade**. Buenos Aires: Depalma, 1992.

CASTRO, Daniel Penteado de. **Considerações sobre a sobrevivência dos procedimentos especiais**: NCP. v. IV. Salvador: Juspodivm, 2016.

CAVALIERI FILHO, Sergio. Direito, justiça e sociedade. Revista da EMERJ, v.5, n.18, 2002. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista18_revista18_58.pdf. Acesso em: 10 ago. 2021.

CLÈVE, Clèmerom Merlin. **A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 3. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Alfredo Araújo Lopes da. **Manual elementar de direito processual civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. Contra o processo autoritário. In: CRUZ E TUCCI, José Rogério et al. O Novo Código de Processo Civil: questões controvertidas. São Paulo: Atlas, 2015.

CUEVA, Arturo de La. **Justicia, derecho, y tributacion**. Cidade do México: Porrúa, 1989.

DALL'AGNOL JUNIOR, Antonio Janyr; USTÁRROZ, Daniel; PORTO, Sergio Gilberto. Afirmção do amicus curiae no direito brasileiro. In **O terceiro no processo civil brasileiro e assuntos correlatos**: estudos em homenagem ao Professor Athos Gusmão Carneiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

DE PAULA JÚNIOR, Fradique Magalhães. O STF e a tese do século. **O Diário Interativo**. 14 maio 2021. Barretos. Disponível em: <https://www.odiarionline.com.br/noticia/105042/o-stf-e-a-tese-do-seculo>. Acesso em: 14 maio 2021.

DE PAULA JÚNIOR, Fradique Magalhães; GERAIGE NETO, Zaiden. Análise sobre o RE 643.978: incidência do parágrafo único do artigo 1º da lei 7.347/85 ante o artigo 129 da constituição federal. **Anais do Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania**, v. 7, n. 7, p. 1259-1274, 11 mar. 2020. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/cbpcc/article/view/1636>. Acesso em: 17 maio 2021.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. **O direito de ação como complexo de situações jurídicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Princípios do processo na constituição federal**. 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; CABRAL, Antonio do Passo; CUNHA, Leonardo Carneiro. **Por uma nova teoria dos procedimentos especiais**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2021.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; ZANETI JÚNIOR, Hermes. **Curso de direito processual civil: processo coletivo**. Salvador: Juspodivm, 2019.

DÍEZ-PICAZO, Luis. Presentación. In LARENZ, Karl. **Derecho justo: fundamentos de ética jurídica**. Madri: Civitas, 1993.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DOTTI, René Ariel. A tutela penal dos interesses coletivos. In GRINOVER, Ada Pellegrini (coord.). **A tutela dos interesses difusos**. São Paulo: Mas Limonad, 1984.

EHRLICH, Stanislaw. Le pouvoir et les groupes de pression. Paris: Mouton, 1971. em matéria tributária, como instrumento de acesso à justiça. Conpedi. 15 de

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico (Einführzug in das Juristische Denken)**. 6. ed. trad. João Batista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

ERDELYI, Maria Fernanda. STJ tem de deixar de ser terceira instância, diz Gomes de Barros. **Revista Consultor Jurídico**, 7 de abril de 2008. Brasília. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-abr-07/stj_passa_crise_identidade_afirma_gomes_barros?pagina=3. Acesso em: 17 abr. 2021.

FABRICIO, Adroaldo Furtado. **Comentários ao código de processo civil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FERREIRA NETO, Olsy da Silva. **Ações tributárias coletivas**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2013.

FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. **Controle de constitucionalidade e seus efeitos**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2018.

FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. O efeito repristinatório e a declaração de inconstitucionalidade. In **Leituras complementares de direito constitucional: controle de constitucionalidade**. Salvador: Editora JusPodvim, 2007.

FERREIRA, Renata Marques. Ação coletiva vinculada à defesa dos proprietários/contribuintes em face do IPTU. 190 f. Dissertação (Mestrado em direito). **Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**, São Paulo, 2003.

GAJARDONI, Fernando da Fonseca. **Teoria geral do processo: comentários ao CPC 2015: parte geral**. 2. ed. Rio de Janeiro: Método, 2018.

GÁLVEZ, Juan Monroy; PALACIOS, Juan Monroy. **Del mito del proceso**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GERAIGE NETO, Zaiden. **O princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional**: art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GERALDI; Guilherme Paes de Barros. A ação ordinária coletiva para tutela de interesses tributários. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito). **Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**. São Paulo, 2018.

GIANNINI, Achille Donato. **Il rapporto giuridico d'imposta**. Milão: Giuffrè, 1937.

GIDI, Antonio. **A class action como instrumento de tutela coletiva de direitos**: as ações coletivas em uma perspectiva comparada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GOMES JUNIOR; Luiz Manoel. **Comentários à lei do mandado de segurança**. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

GRANER, Fabio. CNJ quer Código de Processo para Contencioso Fiscal. **Valor Econômico, Legislação e Tributos**, 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/01/28/cnj-quer-codigo-de-processo-para-contencioso-fiscal.ghtml>. Acesso em: 17 abr. 2021.

GRAU, Eros. Juízes interpretam e aplicam a Constituição e as leis, não fazem justiça. **Consultor Jurídico**, 14 maio 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-14/eros-grau-juizes-aplicam-direito-nao-fazem-justica>. Acesso em: 10 ago. 2021.

GRINOVER, Ada Pellegrini. As garantias constitucionais do direito de ação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Título III: da defesa do consumidor em juízo - capítulo I: das ações coletivas para a defesa de interesses individuais homogêneos. In: WATANABE, Kazuo; NERY JÚNIOR, Nelson. **Código Brasileiro de Defesa do Consumidor**: comentado pelos autores do anteprojeto. Arts. 81 a 104 e 109 a 119. 10. ed. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. Ações coletivas no direito processual tributário. In MARINS, James (coord.). **Tributação e processo**. v. 5, t. 3, p. 87-115. Curitiba: Juruá, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

HENSEL, Albert. **Dirritto tributário**. trad. Dino Jarach. Milão: Giuffrè, 1956.

HESSE, Konrad. **Força normativa da constituição**. Salvador: Faculdade de Direito da Bahia, 2004.

HOYOS, Arturo. La garantía constitucional del debido proceso legal, in **Revista de Processo**, v. 47.

INSPER. **Contencioso Tributário no Brasil**: Relatório 2019 - Ano de Referência 2018. jul. 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em: 18 fev. 2021.

ISAAC, David Borges. O erro de direito, o contribuinte, o processo administrativo tributário e o estado democrático de direito. **Anais do Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania**, n. 4, p. 259-286, 4 mar. 2017. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/cbpcc/article/view/756>. Acesso em: 20 ago. 2021.

JARACH, Dino. **Curso de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1980

JARACH, Dino. **El hecho imponible**: teoria geral del derecho tributario substantivo. Buanos Aires, 1943.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financeiro español**. 18. ed. Madri: Macial Pons, 1996.

LEONARDO, Rodrigo Xavier. O paradigma da efetividade do processo e os procedimentos especiais: uma abordagem crítica. **Revista Jurídica Themis**, n. 10, 1998.

LEONEL, Ricardo de Barros. **Manual de processo coletivo**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

LOBÃO, Manuel de Almeida e Souza de. **Tractado práctico compendiarío de todas as ações summarias, sua indole e natureza geral e em especial**. Lisboa: Impressão Régia, 1986.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. **Devido processo legal substancial e efetividade do processo**. São Paulo: Lucon Advogados, 2016.

LUÑO, Antonio Enrique Pérez. **Seguridad jurídica y sistema cautelar**. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10828/1/Doxa7_12.pdf. Acesso em: 19 fev. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020a.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ministério público e ação civil pública em matéria tributária, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 52, janeiro 2000b.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Uma introdução ao estado do direito**. São Paulo: Dialética, 2000c.

MACHADO, Hugo de. **Mandado de segurança em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Milton Terra. Súmulas 269 e 271 do stf. Mutação do mandado de segurança em matéria tributária e superação parcial (overriding). **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT**, v. 1, p. 118-139, 2021. Disponível em: <http://www.rdft.com.br/revista/article/view/44>. Acesso em: 15 jul. 2021.

MAFFETONE, Sebastião; VECA, Salvatore. **A ideia de justiça de Platão a Rawls**. tradução Karina Jannini; revisão da tradução Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MAIA, Flávia. ICMS na base do PIS/Cofins: o que está em jogo no julgamento dos embargos pelo STF: 'Tese do século' está marcada para 29 de abril. STF definirá modulação e qual ICMS deve ser retirado da base. **Jota Tributário**. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/icms-na-base-do-pis-cofins-o-que-esta-em-jogo-no-julgamento-dos-embargos-pelo-stf-26042021>. Acesso em: 09 fev. 2021.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Ação civil pública em defesa do meio ambiente, patrimônio cultural e consumidores: Lei 7.347/1985 e legislação complementar**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MARCATO, Antônio Carlos. **Procedimentos especiais**. 16. ed. São Paulo: RT, 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART; Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de processo civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART; Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Código de processo civil comentado**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme. Desenho deliberativo do STF. **YouTube**, 02 mar. 2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=ZrO1zIWwMXQ>. Acesso em: 01 abr. 2021.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MARQUES, Cláudia Lima. **Comentários ao código de defesa do consumidor**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MARSHALL, Thomas Humphrey. **Cidadania e classe social**. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2016.

MARTINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MAZZILLI, Hugo Nigro. **A defesa dos interesses difusos em juízo: meio ambiente, consumidor, patrimônio cultural e outros interesses**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes; Wald, Arnaldo; Mendes, Gilmar Ferreira. **Mandado de segurança e ações constitucionais**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. **A força normativa da constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre, 1991.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Extrafiscalidade: análise semiótica. 2009. 319 f. Tese (Doutorado em Direito). **Universidade de São Paulo**, USP/SP, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18112009-090938/pt-br.php>. Acesso em: 17 jul. 2021.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao código de processo civil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MIRANDA, Pontes de. **Garra, mão e dedo**. Revisto e prefaciado por Vilson Rodrigues Alves, Campinas: Bookseller, 2002.

MONTENEGRO FILHO, Misael. **Importância da ação civil pública no panorama da abarrotada justiça brasileira**: vicissitudes e perigos da ação em estudo. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MORAIS, Carlos Blanco de. **Justiça constitucional**. Coimbra: Editora Coimbra, 2005.

NAVIASKY, Hans. **Cuestiones fundamentales de derecho tributário**. Vertido por Ramalho Massanet. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo na constituição federal**. 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Constituição federal comentada e legislação constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual do direito processual civil**. 9. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

NEVES, Daniel. Devido processo legal coletivo – Edilson Vitorelli. **YouTube**, 06 maio 2020. Disponível em: <https://youtu.be/gZKN-r5RiIQ> . Acesso em: 25 fev. 2021.

NOGUEIRA, Elton Pupo. Controvérsias da ação contra a vale em minas. 25 de Fevereiro de 2021. **Valor Econômico, Legislação e Tributos**. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/02/25/controversias-da-acao-contra-a-vale-em-minas.ghtml>. Acesso em: 19 abr. 2021.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. novembro de 2008. [Publicadireito.com.br](http://www.publicadireito.com.br) Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=f00ca20f88ef7d8e>. Acesso em: 22 jun. 2021.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

OECD. Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: **OECD Publishing**, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 10 fev. 2021.

OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: **OECD Publishing**, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Acesso em: 09 fev. 2021.

OECD. Mechanisms for the effective collection of VAT/GST. Paris: **OECD Publishing**, 2017.

OECD. Organização para a cooperação e desenvolvimento econômico. Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Paris: **OECD Publishing**, 2015. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration2015_tax_admin-2015-en#page4. Acesso em: 10 fev. 2021.

OECD. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales. Paris: **OECD Publishing**, 2019. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Acesso em: 09 fev. 2021.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. Cidadania tutelada. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3196>. Acesso em: 4 jul. 2020.

PEREIRA FILHO, Benedito Cerezzo; MORAES, Daniela Marques de. O tempo da justiça no código de processo civil. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 76, p. 135-154, jan./jun. 2020. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/2062>. Acesso em: 20 ago. 2021.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PISANI, Andrea Proto. **Tutela giurisdizionale differenziata e nuovo processo del lavoro**. 2. ed. v. XXXIV, 1979.

RAMALHO, Joaquim Ignacio. **Prática civil e comercial**. São Paulo: Joaquim Roberto de Azevedo Marques, 1861. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetailheObraForm.do?select_action=&co_obra=61661. Acesso em: 09 fev. 2021.

RAMOS, Elival da Silva. **A inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1994.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20. ed. São Paulo, 2011.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20. ed. São Paulo, 2002.

REIS, Alberto dos. **Processos especiais**. v. I. Coimbra: Editora Coimbra, 1982.

REIS, Elisa. Cidadania: história, teoria e utopia In PANDOLFI, Dulce Chaves; CARVALHO, José Murilo de; CARNEIRO, Leandro Piquet; GRZYNSZPAN, Mario. **Cidadania, justiça e violência**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999.

REUTERS. Toffoli defende “desidratar” Constituição para reduzir judicialização. **EXAME**. 12 ago. 2019. Disponível em: <https://exame.com/brasil/toffoli-defende-desidratar-constituicao-para-reduzir-judicializacao/>. Acesso em: 13 ago. 2021.

ROSA, Íris Vânia Santos. A penhora na execução fiscal: penhora “on line” e o princípio da menor onerosidade. 2013. 184 f. Tese (Doutorado em Direito). **Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**, PUC/SP, São Paulo, 2013.

ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro. **Prisma Jurídico**, São Paulo, v. 7, n. 2. p. 287-304, jul./dez. 2008. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/prisma/article/view/1393/1174>. Acesso em: 09 fev. 2021.

SÃO PAULO. **Decreto nº 60.812**, de 30 de setembro de 2014. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/norma/173484>. Acesso em: 09 fev. 2021.

SÃO PAULO. **Lei nº 17.293**, de 15 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>. Acesso em: 25 fev. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti; BARCELLOS, Ana Paula de... [et. al.]. **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas introdutórias e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SICA, Heitor Vitor Mendonça. Reflexões em torno da teoria geral dos procedimentos especiais. **GenJurídico**. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/201/04/26/novas-reflexoes-em-torno-da-teoria-geral-dos-procedimentos-especiais>. Acesso em: 25 fev. 2021.

SILVA, Clóvis de Couto e. **Comentários ao código de processo civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2018.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. **Processo de conhecimento e procedimentos especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

SILVEIRA, Sebastião Sérgio da Silveira; SILVEIRA, Ricardo dos Reis. Ação civil Pública em matéria tributária, como instrumento de acesso à Justiça. In: Acesso à Justiça II. Org. MAILLART, Adriana Silva; TAVARE NETO, José Querino; BARBOSA, Cláudia Maria. Florianópolis: **XXIII Encontro Nacional: “(Re)pensando o Direito: Desafios para a construção de novos paradigmas”**, 2014, p. 97-114. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=f00ca20f88ef7d8e>. Acesso em: 21 jun. 2015.

SOARES, Marcos José Porto. **A (im)possibilidade da mediação nos procedimentos especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

SOARES, Marcos José Porto. **Teoria geral dos procedimentos especiais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Ideias gerais sobre impostos de consumo**. Revista de direito administrativo. Rio de Janeiro, 1947.

SOUZA, Matheus Diniz Marques Dittmar. **Reflexos do código de processo civil de 2015 (Lei nº 13.105/2015) no âmbito do processo tributário**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2018.

STAMMLER, Rudolf. **Die lehre von dem richtigen rechte**. 2. ed. 1926.

STUMM, Raquel Denize. **Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

TAVARES, André Ramos. **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**. São Paulo: Atlas, 2001.

TENÓRIO, Oscar. **Lei de introdução ao código civil brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Brosoi, 1955.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

VALENTE, Fernanda. **Com plenário virtual, supremo julgou 4 vezes mais méritos em repercussão geral**. **Conjur**. 02 de janeiro de 2021. Disponível: <https://www.conjur.com.br/2021-jan-12/ampliacao-plenario-virtual-gerou-explosao-repercussoes-gerais>. Acesso em: 01 maio 2021.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria a norma jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

VENTURI, Elton. **Processo civil coletivo: a tutela jurisdicional dos direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos no Brasil**. Perspectivas de um código brasileiro de processos coletivos. São Paulo: Malheiros, 2007.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financeiro e tributário**. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Precedentes e evolução do direito: direito jurisprudencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

WEBER, Max. **Ensaio de sociologia**. 5. ed. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982.

XAVIER, Alberto. **Teoria geral do ato**: do lançamento, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. **Origem e evolução do devido processo legal substantivo**. São Paulo: Letras Jurídicas, 2007.

ZANFERDINI, Flávia de Almeida Montingelli SUAID, Ricardo Adelino. Acesso à justiça pelo sistema multiportas e convenções processuais no Código de Processo Civil de 2015. **Revista de Processo**. v. 304, ano 45, p. 365-378. São Paulo: Ed. RT, junho 2020.

ZAVASCKI, Teori. **Processo coletivo**: tutela de direitos coletivos e tutela coletiva de direitos. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ZUFELATO, Camilo. Da legitimidade ativa ope legis da defensoria pública para o mandado de segurança coletivo. **Revista de processo**. v. 37, n. 203, p. 321–343, jan. 2012.