



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

**O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS
VINDOS DE AÇÕES COLETIVAS**

ORIENTANDA: MARIANA MENDONÇA MONTEIRO MELO
ORIENTADORA: PROF.^a DR.^a FERNANDA DA SILVA BORGES

GOIÂNIA-GO

2025

MARIANA MENDONÇA MONTEIRO MELO

**O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS
VINDOS DE AÇÕES COLETIVA**

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II da Escola de Direito, Negócios e Comunicação, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Prof^a. Orientadora: Dr.^a Fernanda da Silva Borges

GOIÂNIA-GO

2025

MARIANA MENDONÇA MONTEIRO MELO

**O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS
VINDOS DE AÇÕES COLETIVA.**

Data da Defesa: ____ de _____ de 2025

BANCA EXAMINADORA

Orientador (a): Prof.(a) Dr.(a): Fernanda da Silva Borges Nota

Examinador(a) Convidado(a): Prof.(a): Marcia Rosana Ribeiro Cavalcante Nota

Este trabalho é dedicado a vocês, que, nos dias em que um passo parecia impossível, não me deixaram parar.

A Deus, por sempre guiar os meus caminhos.
Ao meu esposo, Rafael Ricardo, por compartilhar os dias de sacrifício e por tanto amor.
À minha mamãe, Silvia Mendonça, exemplo de força e sabedoria, que me guiou com palavras de amor.
Ao meu padrasto e segundo pai, Leopoldo Witeck, pelo acolhimento e afeto que tanto faziam falta.
À minha avó, Neide Cunha, cujo abraço foi renovo e afago nos dias difíceis.

E, finalmente, à minha estrelinha, ao meu pai, Augusto Monteiro, que, apesar de ter estado comigo apenas em parte da minha caminhada, sonhou os meus sonhos e, até seu último suspiro, me amou e incentivou.

Que este ato, por mais singelo que seja, represente uma tentativa de retribuir todo o amor e a dedicação que sempre recebi.

“O amor não se vê com os olhos, mas com o coração.”

— William Shakespeare

O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NA UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS VINDOS DE AÇÕES COLETIVA

Mariana Mendonça Monteiro Melo¹

RESUMO

Este artigo abordou a utilização isonômica de créditos tributários decorrentes de ações coletivas, com ênfase na atuação das associações civis e no impacto do julgamento do Tema 1119 pelo Supremo Tribunal Federal. O objetivo constituiu em analisar se a exigência de autorização expressa dos associados comprometeria o princípio da isonomia tributária. A pesquisa utilizou o método dedutivo e teve natureza qualitativa, fundamentando-se em revisão doutrinária, legislativa e jurisprudencial. No desenvolvimento foram explorados o histórico do sistema tributário brasileiro, a influência das decisões judiciais na consolidação de entendimentos sobre restituição de tributos e o papel das associações como instrumentos de acesso à justiça fiscal. Verificou-se que a limitação imposta pela jurisprudência inviabilizou, em muitos casos, o alcance coletivo das decisões, promovendo um tratamento desigual entre contribuintes em idêntica situação jurídica. Logo, concluiu-se que a tese fixada pelo STF comprometeu efetividade da tutela coletiva tributária, ao estabelecer entraves formais que restringem o exercício de um direito reconhecido judicialmente. Por fim, ressaltou-se a necessidade de revisão interpretativa ou legislativa que permita maior aderência da jurisprudência aos princípios constitucionais da igualdade e da segurança jurídica.

Palavras-chave: Ação coletiva; Isonomia tributária; Associações civis; Créditos tributários; Tema 1119.

THE PRINCIPLE OF EQUALITY IN THE UTILIZATION OF TAX CREDITS ARISING FROM CLASS ACTIONS

ABSTRACT

This article addressed the equal use of tax credits arising from class actions, with emphasis on the role of civil associations and the impact of the Supreme Federal Court's decision in Theme 1119. The objective was to analyze whether the requirement of express authorization from the members compromised the principle of tax isonomy. The research adopted the deductive method and was qualitative in nature, based on doctrinal, legislative, and jurisprudential review. The study explored the history of the Brazilian tax system, the influence of judicial decisions on the consolidation of interpretations regarding tax refunds, and the role of associations as instruments for access to tax justice. It was found that the limitation imposed by the judiciary has, in many cases, made the collective scope of decisions unfeasible, promoting unequal treatment among taxpayers in identical legal situations. It was concluded that the thesis established by the Supreme Court compromised the effectiveness of collective tax

¹ Acadêmica do Curso de Direito da Puc-GO

protection by creating formal barriers that restrict the exercise of a right already recognized in court. Finally, the need for interpretative or legislative review was emphasized to ensure greater adherence of jurisprudence to the constitutional principles of equality and legal certainty.

Keywords: Class action; Tax isonomy; Civil associations; Tax credits; Theme 1119.

INTRODUÇÃO

A tributação representa um dos pilares estruturantes do Estado contemporâneo, exercendo papel determinante na organização social, no financiamento das políticas públicas e na regulação da atividade econômica. No contexto brasileiro, o sistema tributário é frequentemente alvo de críticas em razão de sua complexidade normativa e excessiva rigidez burocrática. Nesse cenário, as ações coletivas ajuizadas por associações civis revelam-se instrumentos fundamentais para a ampliação do acesso à justiça tributária, especialmente diante da assimetria existente entre contribuintes e o Estado.

A presente pesquisa analisa a problemática decorrente da exigência de autorização expressa dos associados como condição para que possam usufruir dos efeitos econômicos de sentenças coletivas proferidas em mandados de segurança impetrados por associações civis, conforme estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 1119 da Repercussão Geral. A questão central que orienta o estudo consiste em verificar se a exigência formal de autorização prévia compromete o princípio da isonomia na restituição de tributos pagos indevidamente.

A relevância jurídica da investigação reside na análise crítica da compatibilidade dessa exigência com os princípios constitucionais aplicáveis ao sistema tributário nacional, especialmente a isonomia, a segurança jurídica e a efetividade da tutela coletiva. Sob a perspectiva social, o tema se mostra significativo por envolver o direito de diversos contribuintes, em especial micro e pequenas empresas, ao recebimento isonômico de valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos.

O objetivo geral da pesquisa consiste em analisar se a exigência de autorização expressa dos associados, conforme o entendimento consolidado no Tema 1119, compromete a aplicação do princípio da isonomia tributária. Como objetivos específicos, propõe-se: contextualizar a formação e a estrutura normativa do sistema tributário brasileiro; examinar a influência jurisprudencial na fixação de precedentes

em matéria tributária; e investigar o papel das associações civis como instrumentos de acesso à justiça tributária, à luz das limitações impostas pelo referido julgamento.

O método adotado foi o dedutivo com abordagem qualitativa, partindo de princípios gerais do ordenamento jurídico, especialmente os constantes na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, para examinar situações específicas que envolvem a atuação das associações em ações coletivas e a restituição de créditos tributários. A dedução é utilizada para verificar, a partir do princípio da isonomia e da segurança jurídica, se a exigência de autorização expressa imposta pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 119 compromete a efetividade da tutela coletiva e o equilíbrio no acesso à justiça tributária.

O trabalho está estruturado em três seções, além da introdução e da conclusão. A primeira seção apresenta uma contextualização histórica e normativa do sistema tributário nacional. A segunda seção aborda a influência jurisprudencial na consolidação entre as políticas públicas de estímulo ao empreendedorismo e a restrição ao acesso isonômico à restituição de tributos. A terceira seção discute o papel das associações no acesso à justiça tributária e a contradição entre as políticas públicas de estímulo ao empreendedorismo e a restrição ao acesso isonômico à restituição de tributos.

1 FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS CONTRADIÇÕES NORMATIVAS

A história dos tributos acompanha a formação e consolidação do Estado como ente organizador da sociedade. Desde as primeiras civilizações, a cobrança de tributos configurava-se como um mecanismo de sustentação das atividades públicas, muitas vezes com fins militares, religiosos ou de manutenção da ordem social.

A atividade financeira do Estado é o instituto principal na criação do tributo e a necessidade da arrecadação. Este, por sua vez, tem a necessidade de desempenhar algumas atividades para com a sociedade, conforme dispõe a Constituição no primeiro título que versa sobre os princípios fundamentais. Esses princípios, porém, para serem desempenhados forçam o Estado a exercer um certo tipo de atividade financeira, buscar a receita para custear as despesas que são geradas para cumprir com os princípios que a Constituição Federal nos traz.

Para embasar estes conceitos, o autor Aliomar Baleeiro (2010, p. 65) destaca que:

o tributo representa o meio pelo qual o Estado obtém os recursos financeiros indispensáveis à manutenção dos serviços públicos e à realização dos objetivos traçados pela Constituição, constituindo, assim, um instrumento fundamental da atividade financeira estatal.

Pode-se perceber, a partir disso, que a necessidade de arrecadação faz parte da essência do sistema tributário brasileiro. No Brasil, a evolução tributária seguiu múltiplos estágios e suas fontes foram sendo criadas e atualizadas conforme a necessidade social. O primeiro contato do país com a tributação ocorreu com a instituição do quinto do ouro, imposto cobrado pela Coroa Portuguesa sobre a exportação do ouro na colônia. A Ministra Regina Helena exemplifica em sua obra que:

O sistema tributário colonial era marcado pela preponderância dos tributos sobre a atividade mineradora, destacando-se o quinto do ouro como a primeira grande exação imposta aos colonos, refletindo o caráter eminentemente arrecadatório da tributação no Brasil Colônia. (Costa, 2015, p. 47)

Esse caráter arrecadatório permaneceu intrinsecamente ligado ao sistema tributário atual, que se estrutura a partir de diversas fontes. A necessidade de arrecadação impulsiona a criação das normas que regulam a tributação, formando o conjunto normativo que orientam os consumidores do Direito tributário, o Estado e os contribuintes.

Dentre essas fontes, destacam-se aquelas que compõem o arcabouço jurídico do Direito tributário brasileiro. Conforme Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 85):

As fontes formais do Direito Tributário compreendem a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, as leis complementares e ordinárias, os decretos, as súmulas vinculantes e a jurisprudência dominante, compondo um sistema normativo que regula a relação jurídico-tributária.

Entretando, essa diversidade de fontes pode ser vista sob diferentes perspectivas. Enquanto sua amplitude contribui para a segurança e para o detalhamento normativo, permitindo maior previsibilidade no cumprimento das obrigações tributárias, também pode gerar complexidade excessiva e dificuldades interpretativas. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2022, p.120) adverte que:

O excesso de fontes normativas no Direito Tributário brasileiro, se por um lado permite maior detalhamento das regras aplicáveis, por outro lado contribui para a insegurança jurídica, à medida que normas conflitantes e a necessidade de constante atualização jurisprudencial dificultam a previsibilidade das obrigações tributárias.

O Direito tributário, assim como demais ramos do Direito, está em constante evolução, acompanhando as transformações sociais e econômicas e a necessidade e adaptação do ordenamento jurídico. Nesse contexto, a quantidade de jurisprudências e interpretações existentes muitas vezes demandam novas abordagens lógicas para garantir que a tributação e outras matérias do Direito Tributário continuem sendo aplicadas de forma eficiente e justa.

A Constituição Federal de 1988, por exemplo, foi promulgada após a criação do Código Tributário Nacional (CTN) (Lei nº 5.172/66), porém, representou um marco fundamental para o Direito Tributário Brasileiro, consolidando princípios essenciais para garantir maior segurança jurídica e limitar o poder de tributar do Estado. Assim, embora o CTN tenha sido editado anteriormente, foi a Constituição de 1988 que estabeleceu as diretrizes fundamentais que devem nortear a tributação, como os princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Dessa forma, apesar da complexidade gerada pela pluralidade de normas e jurisprudências, a Constituição de 1988 atua como referência máxima para a interpretação e aplicação das regras tributárias. Reafirmando mais uma vez que a evolução social e econômica no Direito Tributário não fica estagnada. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2022, p. 47) afirma:

O Direito Tributário é um dos ramos mais dinâmicos do ordenamento jurídico, exigindo dos profissionais da área, especialmente dos tributaristas, atualização contínua. Isso se deve à constante produção normativa, à intensa atividade jurisprudencial e às mudanças estruturais como as promovidas pela Constituição de 1988, que alterou significativamente a base constitucional do sistema tributário nacional, superando diversos dispositivos do Código Tributário Nacional de 1966.

Diante da pluralidade normativa que caracteriza o sistema tributário brasileiro, torna-se indispensável a constante análise crítica das fontes formais que regem as relações jurídico-tributárias. A coexistência de normas constitucionais, infraconstitucionais, complementares e interpretativas demanda o surgimento de novos raciocínios jurídicos capazes de promover a harmonização desses dispositivos.

Nesse cenário, a produção jurisprudencial desempenha papel essencial, contribuindo para o aprimoramento do sistema por meio da consolidação de entendimentos que buscam reduzir conflitos e garantir maior coerência interpretativa. Assim, observa-se a necessidade de construção contínua de decisões judiciais que enfrentem as divergências existentes e favoreçam a concretização de princípios como a legalidade, segurança jurídica e, sobretudo, a isonomia.

1.1 SEGURANÇA JURÍDICA E A INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO: O PAPEL DO JUDICIÁRIO NA HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS

A necessidade de equilíbrio entre o poder arrecadatário do Estado e a segurança jurídica dos contribuintes exige que o ordenamento tributário evolua de maneira coerente e previsível, conforme destaca Hugo de Brito Machado (2022, p.75), “o sistema tributário deve ser interpretado e aplicado de modo a garantir não apenas a arrecadação estatal, mas também a segurança jurídica e a previsibilidade das obrigações tributárias, evitando surpresas e excessos por parte do Fisco”.

Dessa forma, os excessos que o autor citou, ainda que não devessem existir, tornam-se objeto de diversas ações judiciais promovidas pelos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária - pessoas físicas e jurídicas - que são submetidos às obrigações tributárias impostas pela legislação.

Estas demandas jurídicas buscam atuar como um remédio para situações em que a pluralidade de fontes formais do Direito Tributário resulta em conflitos normativos, exigindo a interpretação dos tribunais para compatibilizar as normas existentes e assegurar a coerência do sistema tributário.

Nesse contexto, observa-se que, embora o ordenamento jurídico estabeleça limites e diretrizes para a exigência de tributos, algumas normas podem apresentar contradições entre si, gerando insegurança jurídica e a necessidade de intervenção do Poder Judiciário.

Um exemplo recente dessa problemática é o julgamento do Tema 1.079 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que tratou da limitação das contribuições destinadas às entidades parafiscais do Sistema S e terceiros. A controvérsia surgiu porque havia uma norma anterior à Constituição Federal de 1988 que previa um teto de 20 salários-mínimos para a base de cálculo dessas contribuições, enquanto

normas posteriores não estabeleciam esse limite, gerando insegurança sobre a aplicação da regra.

A necessidade de pacificação dessas contradições normativas reforça o papel do Judiciário na interpretação e harmonização das normas tributárias. Como destaca Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 103):

A interpretação do Direito Tributário exige uma abordagem sistemática, que leve em consideração a hierarquia e a harmonia entre as fontes normativas, de modo a evitar incoerências que possam comprometer a segurança jurídica dos contribuintes.

O julgamento do tema 1.079 evidencia a importância dessa abordagem interpretativa, ao demonstrar como a existência de normas conflitantes podem gerar impactos diretos na tributação e comprometer a previsibilidade das obrigações fiscais dos contribuintes. Além disso, tais demandas podem resultar em valores expressivos a serem restituídos, não apenas nesse tema específico, mas também em diversos outros que são rotineiramente discutidos sob a sistemática dos recursos repetitivos e utilizados como fundamento jurisprudencial.

Dessa forma, a estruturação do sistema tributário brasileiro reflete não apenas a necessidade de arrecadação estatal, mas também os desafios impostos pela pluralidade de fontes normativas e pela constante necessidade de interpretação e adequação às mudanças sociais e econômicas.

A evolução histórica da tributação no Brasil demonstra que, embora a multiplicidade de normas possa trazer maior detalhamento e previsibilidade, ela também exige uma atuação contínua de Legisladores, do Poder Judiciário e dos advogados tributaristas, como também a missão de pacificar os conflitos e garantir a segurança jurídica dos contribuintes. Onde o julgamento de temas relevantes, como o citado, evidencia o papel fundamental das instâncias superiores na harmonização das normas tributárias, impactando diretamente a relação entre o Fisco e os contribuintes.

2 A ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO E O USO DE SUAS JURISPRUDÊNCIAS

O Direito Tributário brasileiro, além de ser fortemente normatizado por meio da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional (CTN) e de legislações infraconstitucionais, sofre influência direta da jurisprudência formada pelos tribunais superiores. Essa influência decorre da necessidade de interpretação e aplicação das

normas tributárias em um ambiente marcado pela pluralidade de fontes normativas e pela constante evolução das relações econômicas e sociais já citadas e apontadas anteriormente.

A complexidade do sistema tributário nacional exige uma atuação ativa do Poder Judiciário na interpretação e harmonização das normas aplicáveis. Em muitas situações, as leis tributárias geram dúvidas sobre sua aplicabilidade, o que leva os contribuintes e o Fisco a recorrerem o Judiciário para solucionar conflitos. Dessa forma, as decisões dos tribunais superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), tornam-se fundamentais para a uniformização do entendimento sobre temas controversos.

A interpretação jurisprudencial, muitas vezes, preenche lacunas legais e corrige distorções no sistema tributário, funcionando como um mecanismo de equilíbrio entre a arrecadação estatal e a proteção dos direitos dos contribuintes. Conforme ressalta Paulo de Barros Carvalho:

A jurisprudência tem papel fundamental no desenvolvimento do Direito Tributário, pois, ao interpretar as normas tributárias, os tribunais não apenas solucionam casos concretos, mas também estabelecem diretrizes que orientam a aplicação das leis e garantem maior segurança jurídica aos contribuintes (Carvalho, 2021, p. 134).

Apesar de sua relevância com fonte complementar do Direito Tributário, a jurisprudência nem sempre reflete com precisão os princípios constitucionais, especialmente o da isonomia. O ordenamento jurídico pátrio estabelece, no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, o direito a igualdade como fundamento inafastável da ordem democrática, o que impõe tratamento equivalente a contribuintes que se encontrem em situações fáticas e jurídicas semelhantes.

Contudo, observa-se que determinadas decisões dos tribunais superiores em ações coletivas ajuizadas por associações acabam por afastar esse ideal. Em alguns julgamentos, o reconhecimento do direito à repetição de indébitos tributários ocorre apenas para os associados que tenham apresentado autorização expressa ao início da ação, conforme entendimento consolidado no Tema 1119 do STF. Tal exigência, embora justificada sob o prisma da segurança jurídica e representatividade processual, resulta na exclusão de contribuintes que, mesmo pertencentes ao quadro associativo, não formalizaram tal autorização.

Esse posicionamento tem gerado um cenário de desigualdade material entre contribuintes que compartilham a mesma condição, mas recebem tratamentos

distintos quanto à restituição de créditos tributários reconhecidos judicialmente. Trata-se de um claro tensionamento entre a interpretação processualista e a efetividade dos direitos materiais reconhecidos nas decisões de mérito, conforme observa Leandro Paulsen (2022, p.99): “A concretização dos direitos fundamentais, inclusive o da igualdade, exige do intérprete um compromisso com o resultado justo, e não apenas com a forma procedimental”.

Ao condicionar a eficácia subjetiva das ações coletivas à manifestação expressa de vontade dos associados, o Supremo Tribunal Federal acaba por restringir o alcance da coisa julgada material em favor de quem, juridicamente, já integrava o grupo substituído. Essa limitação contraria o próprio espírito das ações coletivas, cuja finalidade é justamente conferir maior efetividade e economia processual na tutela de direitos homogêneos, conforme previsto no artigo 5º, inciso XII, da CF/88 e regulamentado pelo Código de Processo Civil de 2015.

A insegurança jurídica gerada por esse tipo de entendimento jurisprudencial evidencia a necessidade de repensar os critérios adotados para legitimar o acesso aos créditos tributários provenientes de ações coletivas. Como destaca Misabel Derzi (2018, p. 147), “o sistema tributário deve operar com base em critérios de justiça distributiva e segurança jurídica, princípios esses que se enfraquecem diante de interpretações que produzem efeitos discriminatórios entre sujeitos iguais perante o fisco”.

Além disso, a fixação de entendimentos dessa natureza pode comprometer a finalidade protética da isonomia tributária. O princípio da igualdade, enquanto diretriz de aplicação normativa, demanda que a jurisprudência atue como instrumento de equilíbrio entre as partes envolvidas e não como fator de agravamento das desigualdades existentes. A desconsideração desse pressuposto tende a distorcer os efeitos da coisa julgada coletiva, tornando-a ineficaz para parte dos jurisdicionados que dela deveriam se beneficiar.

Outro aspecto relevante é o impacto econômico desse tipo de decisão. Ao vedar o acesso de determinados contribuintes à restituição de tributos pagos indevidamente, cria-se uma assimetria entre os que conseguem se beneficiar das decisões judiciais e os que, por questões formais, são excluídos de seus efeitos. Essa distinção acaba por favorecer a perpetuação de vantagens indevidas em detrimento do interesse coletivo, o que contradiz o princípio da justiça fiscal.

Nesse sentido, pode-se citar também casos em que empresas alcançadas pela restituição dos créditos advindos das ações coletivas, utilizam esses recursos para reduzir preços e aumentar sua competitividade no mercado, em detrimento de outros contribuintes que, apesar de estarem na mesma situação fática, não conseguem acessar os mesmos benefícios por barreiras formais. Essa realidade é reafirmada em um estudo publicado por Silva (2017), que menciona o caso de indústrias de arroz que obtiveram, por meio de sentenças judiciais, o direito à restituição de impostos em operações interestaduais. Tais decisões permitiram que poucas empresas recebessem restituições significativas, possibilitando-lhes reduzir preços e ganhar vantagem competitiva sobre concorrentes excluídos desses efeitos, gerando distorções no mercado.

Essa assimetria, além de afrontar o princípio da isonomia tributária, compromete os fundamentos da livre concorrência e do equilíbrio do mercado. Conforme pondera Leandro Paulsen (2022, p. 117), “a restituição tributária, quando não alcança todos os contribuintes em situação equivalente, transforma-se em instrumento de concentração econômica, distorcendo o próprio objetivo da justiça fiscal.

A jurisprudência, portanto, ao mesmo tempo em que busca consolidar entendimentos e pacificar conflitos, não pode se afastar da função social do Direito Tributário. A previsão do artigo 146, III, da Constituição Federal determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, mas a interpretação e aplicação dessas normas pelos tribunais deve ser guiada por uma leitura sistemática e coerente com os princípios constitucionais.

O julgamento do Tema 1119, revela-se emblemático na medida em que ilustra os efeitos práticos de uma jurisprudência dissociada da isonomia. Trata-se de um ponto de inflexão para a doutrina e a jurisprudência, que devem caminhar na direção de soluções que garantam igualdade, segurança jurídica e coerência na aplicação do Direito Tributário, especialmente diante da multiplicidade de normas e da relevância das ações coletivas como instrumento de proteção do contribuinte.

3 O PAPEL DAS ASSOCIAÇÕES NO ACESSO À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: ENTRE O IDEAL E A REALIDADE

Historicamente, as associações desempenham papel essencial na tutela de direitos coletivos e difusos, podem ser compreendidas como instrumentos de equilíbrio e resistência diante de estruturas de poder que, historicamente, favorecem concentração de decisões e recursos em mão estatais ou empresariais.

As associações civis – especialmente aquelas formadas para a defesa de interesses coletivos ou individuais homogêneos – surgem como instrumento de democratização do acesso à justiça, possibilitando que grupos vulneráveis com menor poder econômico e técnico possam fazer frente ao Estado ou a grandes corporações em disputas judiciais. Kazuo Watanabe (2003, p. 45), por exemplo, afirma: “As associações constituem formas de organização da sociedade civil, aptas a permitir a efetiva participação popular no exercício da cidadania e na defesa de direitos coletivos.”

Na seara tributária, sua atuação busca facilitar o acesso à justiça, possibilitando que grupos de contribuintes compartilhem os efeitos de uma mesma demanda judicial, racionalizando o uso do Judiciário.

A Constituição Federal de 1988 consagrou, em seu artigo 5º, inciso XXI, a legitimidade das associações para representar seus filiados judicial e extrajudicialmente, desde que autorizadas expressamente. No entanto, a jurisprudência brasileira tem oscilado sobre os contornos dessa representação, exigindo, por vezes, critérios formais que limitam sua efetividade.

A partir do julgamento do Tema 1119 pelo Supremo Tribunal Federal, observou-se um movimento de restrição à atuação associativa, condicionando a execução de créditos tributários à apresentação de autorização individual dos associados. Essa exigência acaba por frustrar a efetividade da ação coletiva, afastando a função facilitadora que justifica a legitimidade das associações.

Kazuo Watanabe (2003) destaca que a função social da jurisdição coletiva está diretamente relacionada à superação de barreiras de acesso à justiça enfrentadas por grupos sociais menos favorecidos, sendo as associações instrumentos de equilíbrio institucional. A imposição de exigências formais enfraquece esse propósito.

Além disso, Ada Pellegrini Grinover (2007) reforça que a ação coletiva deve ser compreendida como meio de democratização da justiça e instrumento de economia processual, o que torna a exigência de autorizações individuais destoante dos ideais constitucionais de efetividade e eficiência.

Na prática, observa-se que o excesso de formalismo acaba por minar a função das associações, transferindo para o plano individual a execução de decisões que, originalmente, visava beneficiar coletivamente seus representados. Esse fenômeno, ao invés de promover justiça fiscal, contribui para a fragmentação de direitos.

A exigência de documentos que comprovem a filiação e a autorização prévia dos associados impõe obstáculos burocráticos que tornam economicamente inviável a atuação associativa em muitos casos. Tal situação é especialmente grave no âmbito tributário, onde os valores envolvidos exigem análises técnicas e custos operacionais elevados. O julgamento do Tema 1119 pelo Supremo Tribunal Federal evidencia essa problemática, ao definir que apenas os associados que autorizarem expressamente a associação poderão se beneficiar da sentença coletiva em sede de execução, o que, na prática, restringe o alcance do processo coletivo e compromete a isonomia entre contribuintes em situação equivalente (Brasil, STF, 2022).

Consequentemente, a atuação das associações em matéria tributária vem se restringindo, não por ausência de legitimidade constitucional, mas por entraves criados na interpretação jurisdicional. O que se observa é um distanciamento entre o papel conferido às associações pela Constituição e o tratamento que lhes é dispensado nos tribunais.

Esse cenário compromete a ideia de que o processo coletivo apresenta um caminho eficaz para a concretização do princípio da isonomia, pois, ao limitar o acesso dos contribuintes à execução de créditos reconhecidos judicialmente, estabelece-se uma diferença de tratamento incompatível com fundamentos do Estado Democrático de Direito.

3.1 POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS E O PARADOXO DO ESTÍMULO EMPRESARIAL

O Brasil possui um conjunto de políticas públicas voltadas à promoção da atividade empresarial, como regimes especiais de tributação (Lei Complementar nº 123, de 2006), incentivos fiscais e programas de desoneração da folha de pagamento (Lei nº 12.546, de 2011 e Lei nº 12.715, de 2012). Tais medidas têm como objetivo fomentar a competitividade e o desenvolvimento econômico nacional.

Entretanto, observa-se um paradoxo: ao mesmo tempo em que o Estado oferece incentivos à criação e manutenção de empresas, dificulta a restituição de tributos pagos indevidamente. Essa contradição compromete a previsibilidade do ambiente de negócios e penaliza empresas que enfrentam obstáculos para recuperar valores que têm direito.

A seletividade no reconhecimento de créditos tributários em ações coletivas evidência uma assimetria no tratamento de contribuintes que se encontram em situações equivalentes. Enquanto alguns obtêm restituições significativas e incorporam esses valores à sua atividade econômica como fora demonstrado anteriormente, e outros, por barreiras formais, são excluídos dos efeitos da decisão judicial.

Esse desequilíbrio afeta diretamente a lógica de mercado. Empresas que conseguem compensar tributos pagos indevidamente reduzem seus custos operacionais e podem repassar esses ganhos ao consumidor, criando uma vantagem competitiva desleal frente àquelas que não foram contempladas pela restituição.

Segundo Marcos Cintra, “o sistema tributário brasileiro penaliza o investimento produtivo ao criar insegurança e imprevisibilidade na apuração na restituição de créditos” (Cintra, 2017, p. 112). Essa insegurança fiscal contribui para a ineficiência e para a desigualdade entre os atores econômicos.

Adicionalmente, estudo da *Organisation for Economic Co-Operation and Development* – OECD apontam que a insegurança tributária e a morosidade na devolução de valores indevidos são obstáculos para a atração de investimentos estrangeiros e a manutenção de empresas no país (OECD, 2021).

Outro ponto importante é que a morosidade ou a negação da restituição pode levar ao fechamento de pequenas e médias empresas, especialmente em setores com alta carga tributária e margens reduzidas. Essa situação contradiz o discurso institucional de apoio ao empreendedorismo e ao fortalecimento do setor produtivo nacional.

A ausência de critérios objetivos e isonômicos para a restituição de créditos enfraquece a confiança no sistema tributário. Conforme aponta Ana Clara Abrão “a falta de transparência nas decisões fiscais gera um ambiente de negócios opaco e instável” (Abrão, 2019, p. 78), o que desestimula a formalização e o crescimento sustentável das empresas.

Diante desse contexto, torna-se necessário repensar o papel das políticas públicas tributárias, promovendo reformas que contemplem não apenas a arrecadação, mas também a devolução célere e equitativa de tributos pagos indevidamente, sob pena de perpetuar um sistema que contradiz seus próprios objetivos constitucionais.

CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo analisar o princípio da isonomia na restituição de créditos tributários reconhecidos e ações coletivas, com enfoque na jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Tema 1119. O estudo partiu da seguinte indagação: a exigência de autorização expressa dos associados para a execução de créditos tributários decorrentes de ações coletivas ajuizadas por associações fere o princípio da isonomia tributária?

No primeiro momento do trabalho, foi realizada uma retomada histórica do perfil arrecadatário do Estado brasileiro, destacando-se o caráter regressivo do sistema tributário e o acentuado desequilíbrio na distribuição da carga tributária. Demonstrou-se que os contribuintes possuem dificuldades no acesso à restituição e tributos pagos indevidamente, seja por desconhecimento de seus direitos ou por barreiras burocráticas e judiciais.

Em seguida, abordou-se a influência da jurisprudência na delimitação do acesso à justiça tributária por meio de ações coletivas. A análise do Tema 1119 do STF revelou que a Corte restringiu a legitimidade das associações expressa dos associados para cobrança de valores. Tal entendimento, embora fundado na segurança jurídica e na proteção da individualidade da jurisdicionados, acaba por inviabilizar o acesso de pequenos contribuintes à restituição, violando, de maneira indireta, o princípio da isonomia tributária.

Na terceira seção, foi examinada a função das associações civis na promoção do acesso coletivo à justiça e o paradoxo existente entre as políticas públicas de estímulo à atividade empresarial e as restrições impostas ao gozo de créditos reconhecidos judicialmente. Constatou-se que, ao negar eficácia plena às decisões obtidas por associações sem autorização expressa dos associados, o

sistema jurídico beneficia empresas de maior porte e capacidade organizacional, em detrimento dos pequenos contribuintes, fomentando uma desigualdade estrutural.

Dessa forma, os objetivos da pesquisa foram integralmente alcançados, uma vez que foi possível demonstrar que o atual posicionamento jurisprudencial acaba por limitar, de forma desproporcional, a efetividade da isonomia na esfera tributária, sobretudo no que se refere a utilização de créditos oriundos de ações coletivas.

A hipótese formulada no início do trabalho – de que a exigência de autorização expressa para a execução de créditos tributários coletivos compromete o princípio da isonomia – foi confirmada. A pesquisa revelou que tal exigência gera desequilíbrio entre contribuintes com maior estrutura jurídica e os que dependem da atuação coletiva das associações para pleitear direitos tributários.

A resposta ao problema de pesquisa, portanto, aponta para a necessidade de uma revisão crítica da jurisprudência do STF no que diz respeito à exigência de autorização expressa, a fim de que se preserve o verdadeiro sentido do princípio da isonomia tributária e se promova a efetividade do acesso coletivo à justiça.

A análise teórica e doutrinária empreendida neste estudo pode contribuir para o direcionamento de futuras pesquisas voltadas à reformulação dos mecanismos de tutela coletiva em matéria tributária, bem como à proposição de soluções legislativas ou jurisprudenciais que mitiguem os efeitos discriminatórios decorrentes da atual interpretação do Tema 119. Investigações futuras podem se debruçar sobre o impacto econômico da limitação da execução coletiva para os pequenos contribuintes e sobre alternativas de legitimação mais equilibradas entre segurança jurídica e isonomia material.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Ana Carla. **Reforma tributária: desafios e caminhos para o Brasil**. São Paulo: FGV, 2019.

ALEXANDRE, R. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2023.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.101.937/SP (Tema 1119 da Repercussão Geral)**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 14 set. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5329387>. Acesso em: 06 abr. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

CINTRA, Marcos. **Sistema tributário brasileiro: complexidade e ineficiência**. Brasília: IPEA, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

FAUSTO, B. História do Brasil. **São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo (EDUSP)**, 1995.

GRINOVER, Ada Pellegrini et al. **Código Brasileiro de Defesa do Consumidor: comentado pelos autores do anteprojeto**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Tax Administration 2021: **Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. Paris: OECD Publishing, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 21. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022.

PRADO JÚNIOR, Caio. **História do Brasil**. São Paulo: Editora Ática, 2011.

SILVA, J. A. da. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

SILVA, Renato de Oliveira. **A concorrência desleal no âmbito tributário: a responsabilidade do Poder Judiciário**. JusBrasil, 2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/a-concorrenca-desleal-no-ambito-tributario-a-responsabilidade-do-poder-judiciario/552088197>. Acesso em: 06 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4628720>. Acesso em: 02 abr. 2025.

WATANABE, Kazuo. **Direito processual coletivo: tutela de direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos**. São Paulo: RT, 2003.