

REVISTA DE  
**DIREITO TRIBUTÁRIO  
CONTEMPORÂNEO**  
**RDTC**

ANO 3 • 15 • NOVEMBRO-DEZEMBRO • 2018

COORDENAÇÃO:  
PAULO DE BARROS CARVALHO



THOMSON REUTERS  
**REVISTA DOS  
TRIBUNAIS™**



# A DEFESA COLETIVA DOS DIREITOS INDIVIDUAIS HOMOGÊNEOS NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: GESTÃO, PAMPROCESSUALISMO E ECONOMIA PROCESSUAL

---

## *THE COLLECTIVE DEFENSE OF HOMOGENEOUS INDIVIDUAL RIGHTS IN THE TAXATION FRAMEWORK: MANAGEMENT, PAMPROCESSUALISM AND PROCESS ECONOMY*

**CLÁUDIO TESSARI**

Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities. Pós-Graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Professor visitante dos cursos de pós-graduação em Direito Tributário do Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities; pós-graduação em Direito Tributário da PUCRS/IET; pós-graduação da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da PUCRS; pós-graduação em Direito de Família e Sucessões da PUCRS; pós-graduação em Direito e Gestão Tributária da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos; pós-graduação em Direito de Família e Sucessões da Fundação Ministério Público – FMP. Sócio do Instituto de Estudos Tributários – IET. Advogado Tributarista em Porto Alegre/RS.  
tessari@bgt.adv.br

### ÁREA DO DIREITO: Tributário

**RESUMO:** O presente artigo se propõe a analisar a possibilidade, a conveniência e as vantagens de se levar a efeito a defesa dos direitos e interesses individuais homogêneos no âmbito do direito tributário – *como uma técnica processual de aglutinação de direitos e interesses subjetivos individuais* – dando ensejo à utilização de três ferramentas capazes de trazer incremento à matéria processual: a gestão, o pamprocessualismo e a economia, estudando o conteúdo de demanda judicial envolvendo a correta avaliação da participação societária em empresa de capital fechado para fins de tributação pelo Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação, no Estado do Rio Grande do Sul.

**ABSTRACT:** The present article proposes to analyze the possibility, the convenience and the advantages of carrying out the defense of homogeneous individual rights and interests within the scope of tax law – as a procedural technique of agglutination of individual rights and subjective interests – providing for the use of three tools capable of bringing about an increase in procedural matters: management, pamprocessualism and economics, studying the content of a lawsuit involving the correct valuation of the equity interest in a private company for purposes of taxation by the Tax on Transmittal on Death and of the Donation, in the State of Rio Grande do Sul.



**PALAVRAS-CHAVE:** Defesa coletiva – Direitos individuais homogêneos – Técnica de aglutinação – Conveniência – Vantagens.

**KEYWORDS:** Collective defense – Homogeneous individual rights – Agglutination technique – Convenience – Benefits.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. Metodologia científica empregada. 3. Da definição possível para os direitos e interesses individuais homogêneos e a sua utilização – *como uma técnica processual de aglutinação* – para o ingresso de ações coletivas no âmbito do direito tributário. 4. A coletivização de direitos e interesses homogêneos individuais é capaz de trazer incremento à matéria processual, inclusive tributária, com a gestão, o pamprocessualismo e a economia. 5. Análise de conteúdo de demanda judicial envolvendo a correta avaliação da participação societária em empresa de capital fechado para fins de tributação pelo ITCMD, no estado do Rio Grande do Sul. 6. Conclusões. 7. Bibliografia.

## 1. INTRODUÇÃO

O direito processual civil brasileiro foi criado com características para regulamentar a prestação da tutela jurisdicional destinada a solucionar lesões ou ameaça de lesões a direitos subjetivos individuais, por meio de demandas que deveriam ser promovidas pelo próprio interessado em proteger seu direito.

Seguindo essa tradição, no Código de Processo Civil de 1973 as ações eram divididas nas categorias de conhecimento, executivas e cautelares, e a demanda coletiva ocorria por meio do instrumento processual denominado litisconsorte, com limitações numéricas justamente para não comprometer a defesa do réu e a rápida solução do litígio. Dessa forma, no referido Código não havia previsão para tutelar direitos e interesses individuais homogêneos sem limitação numérica.

Direitos e interesses individuais homogêneos são caracterizados pelo conjunto de diversos direitos e interesses subjetivos individuais que, embora pertencendo a distintas pessoas, têm a assemelhá-los uma origem comum, o que lhes dá o grau de homogeneidade suficiente para ensejar sua defesa coletiva.

Contudo, a partir de 1985 ocorreram várias mudanças no direito processual brasileiro com a criação de instrumentos para regulamentar a propositura de ações coletivas para tutelar direitos e interesses transindividuais e individuais homogêneos, o que, também, foi materializado pela Constituição Federal de 1988, na medida em que: *a)* determinou que qualquer cidadão poderia promover ação popular, isento de custas judiciais e de ônus sucumbenciais (art. 5º, LXXII); *b)* promoveu a ação civil pública como uma demanda constitucional para tutela de direitos e interesses difusos e coletivos, a ser promovida pelo Ministério Público (art. 129, III).



Todas essas modificações foram incorporadas e mantidas no novo Código de Processo Civil de 2015, razão pela qual é possível afirmar que os mecanismos de tutela jurisdicional, hoje, estão divididos em três grandes grupos, a saber:

a) Mecanismos para tutela de direitos subjetivos individuais: a.1) os destinados a tutelá-los individualmente pelo seu próprio titular (CPC/2015); a.2) os destinados a tutelar coletivamente os direitos individuais, por meio de substituição processual (as ações coletivas, nelas compreendidos o mandado de segurança coletivo e o mandado de injunção coletivo);

b) Mecanismos para tutela de direitos transindividuais: ação popular e as ações civis públicas, nelas compreendida a chamada improbidade administrativa;

c) Instrumentos para tutela da ordem jurídica, abstratamente considerada: vários mecanismos de controle de constitucionalidade dos preceitos normativos e das omissões legislativas.

Assim nasceu o subsistema – *microsistema* – do processo coletivo com objetivos próprios, ou seja, a tutela de direitos coletivos e a tutela coletiva de direitos.

Ao falar em interesses e direitos individuais homogêneos no âmbito do Código e Defesa do Consumidor, o legislador está, apenas e tão somente, positivando uma técnica processual de aglutinação de direitos subjetivos individuais, ou seja, tais direitos não são uma categoria substantiva, mas uma modalidade/técnica procedimental voltada a viabilizar a coletivização de interesses.

Contudo, tal modalidade/técnica procedimental caracterizada na coletivização fomenta a utilização de três ferramentas capazes de trazer incremento à matéria processual no âmbito do direito tributário: a gestão, o pamprocessualismo e a economia, tão bem identificadas e defendidas pelo Professor Doutor Gustavo Osna em sua obra *Direitos individuais homogêneos: pressupostos, fundamentos e aplicação no processo civil*.

E, com a análise de conteúdo de demanda judicial envolvendo a correta avaliação da participação societária em empresa de capital fechado para fins de tributação pelo Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), no Estado do Rio Grande do Sul, restarão demonstradas a possibilidade, a conveniência e as vantagens de se coletivizar tal discussão judicial no âmbito tributário, dando ensejo à utilização de ferramentas capazes de incrementar a matéria processual: a gestão, o pamprocessualismo e a economia.

## 2. METODOLOGIA CIENTÍFICA EMPREGADA

Neste artigo, serão analisadas a possibilidade, a conveniência e as vantagens de se levar a efeito a defesa dos direitos e interesses individuais homogêneos no



âmbito do direito tributário, como uma técnica processual de aglutinação de direitos e interesses subjetivos individuais, possibilitando a gestão, o pamprocessualismo e a economia.

Para elaboração deste texto elegeram-se, então, os métodos de abordagem *hipotético* (a técnica processual de aglutinação de direitos e interesses subjetivos individuais, denominada coletivização de direitos e interesses individuais homogêneos, que traz incremento ao direito processual, inclusive tributário); e *dedutivo* (já que possibilita a utilização de três importantes ferramentas: a gestão, o pamprocessualismo e a economia processual).

Por essa razão, inicia-se o artigo buscando uma definição possível para os direitos e interesses individuais homogêneos e sua utilização no âmbito do direito tributário.

Na sequência, fazem-se a identificação, a definição e a análise das três ferramentas capazes de trazer incremento à matéria processual, inclusive tributária: a gestão, o pamprocessualismo e a economia.

Por fim, utilizando-se do *método de abordagem monográfico*, corrobora-se tal entendimento pela análise de conteúdo de demanda judicial envolvendo a correta avaliação de participação societária em empresa de capital fechado para fins de tributação pelo ITCMD, no Estado do Rio Grande do Sul.

### 3. DA DEFINIÇÃO POSSÍVEL PARA OS DIREITOS E INTERESSES INDIVIDUAIS HOMOGÊNEOS E A SUA UTILIZAÇÃO – COMO UMA TÉCNICA PROCESSUAL DE AGLUTINAÇÃO – PARA O INGRESSO DE AÇÕES COLETIVAS NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

*Primeiramente*, faz-se necessário conceituar que *direitos e interesses coletivos* são subjetivamente transindividuais, ou seja, sem titular individualmente determinado e materialmente indivisíveis, pois “não pertencem à administração pública nem a indivíduos particularmente determinados, mas, sim, a um grupo de pessoas, a uma classe, a uma categoria, ou à própria sociedade, considerada em seu sentido amplo”<sup>1</sup>.

De outra ponta, os direitos e interesses individuais homogêneos são subjetivos e individuais e são ligados entre si por uma relação de afinidade, de semelhança, de homogeneidade, o que permite a sua defesa de forma coletiva.

1. ZAVASCKI, Teori Albino. *Processo coletivo tutela de direitos coletivos e tutela coletiva de direitos*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2017. p. 39.

TESSARI, Cláudio. A defesa coletiva dos direitos individuais homogêneos no âmbito tributário: gestão, pamprocessualismo e economia processual. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 15. ano 3. p. 171-193. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez. 2018.



Tal definição dos direitos e interesses individuais homogêneos tem sua gênese a partir da edição da Lei 8.078/1990 – *Código de Defesa do Consumidor* –, que introduziu no cabedal da legislação pátria mecanismo especial para a defesa coletiva deles, *verbis*:

Lei 8.078/1990 – CDC

Art. 81. [...]

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

[...]

III – interesse e direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

¶ Cabe ressaltar, ainda, que em algumas situações os direitos e interesses transindividuais podem transformar-se em direitos e interesses homogêneos. Tome-mos como exemplo o transporte irregular de produto tóxico que, sem dúvida, constitui uma ameaça ao meio ambiente – *direito ou interesse de natureza transindividual* – e eventual acidente no transporte de tal produto com danos à água e ao solo tem o condão de transformá-lo em *direito e interesse individual homogêneo* das pessoas residentes na localidade onde ocorreu o acidente.

Contudo, ao falar em direitos e interesses individuais homogêneos, o legislador está apenas positivando uma técnica processual de aglutinação de direitos e interesses subjetivos individuais, uma vez que “não seriam uma categoria substantiva, mas uma modalidade procedimental voltada a viabilizar a coletivização de interesses. Sua proteção não representaria tutela de direitos coletivos, mas tutela coletiva de direitos”<sup>2</sup>.

Confira-se, a propósito, o seguinte exemplo fornecido pelo Professor Doutor Gustavo Osna:

Para melhor avaliar os impactos que esse posicionamento traz à temática é válido compreender como *a visão material majoritária e a visão processual dos direitos individuais homogêneos explicariam um mesmo caso hipotético*. Propõe-se para esse teste a seguinte situação: *uma multiplicidade de consumidores, dentre eles o indivíduo X, adquiriram um veículo da montadora Y, tendo se tornado público, que em todas as transações houve cobrança indevida de valores a título de retenção comercial*. Por mais árdua que seja a compreensão dos direitos individuais homogêneos e de seu critério legal dúbio, o exemplo

---

2. OSNA, Gustavo. *Direitos individuais homogêneos: pressupostos, fundamentos e aplicação no processo civil*. São Paulo: Ed. RT, 2014. p. 72-73.

---

TESSARI, Cláudio. A defesa coletiva dos direitos individuais homogêneos no âmbito tributário: gestão, pamprocessualismo e economia processual. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 15. ano 3. p. 171-193. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez. 2018.



parece perfazer os requisitos necessários para que lhes seja atribuída tal característica, viabilizando a análise. Vejamos, pois, *como critério material e critério processual serviriam para explicá-lo*:

Pelo primeiro parâmetro, *o direito a ser manejado na demanda coletiva não seria o interesse individual de cada um dos consumidores de reaver os valores incorretamente despendidos, mas um interesse coletivo genérico voltado à condenação da montadora*. A partir dessa condenação, respaldada em uma pretensão genérica comum e em cujo bojo predominam aspectos homogêneos, é que os direitos individuais seriam exercidos pelas vítimas, como X, no momento da liquidação e da execução. *A sentença condenatória genérica assume papel essencial, e são reconhecíveis dois interesses diversos: (i) direito subjetivo individual ao ressarcimento, jurisdicionalizado apenas na fase executória; (ii) o direito genérico analisado na fase cognitiva – este, o direito individual homogêneo*.

Por outro lado, *ao conhecer a figura a partir de sua perspectiva processual, chega-se à conclusão de que não há diversidade entre dois direitos ou interesses. O direito individual homogêneo trazido a juízo seria o próprio direito subjetivo titularizado por X e pelos demais consumidores, servindo a demanda coletiva para aglutiná-los*. Não haveria um direito genérico e coletivo a ser tutelado, mas um exercício de tutela coletiva de direitos, evidenciando a distinção entre direitos individuais homogêneos e direitos metaindividuais e tornando a condenação genérica desnecessária.

[...]

*Comunga-se com a segunda concepção apresentada, compreendendo que se trata de uma construção processual voltada à coletivização de direitos individuais que poderiam ser tutelados autorizadamente, pois são compatíveis com os ritos e procedimentos do processo civil tradicional – como indicado por Elton Venturini*.

*Em nossa visão, a coletivização de interesses por meio dos direitos individuais homogêneos representa uma escolha procedimental que não enseja qualquer modificação na estrutura de seu suporte e não confere qualquer atributo especial à visão clássica de direito subjetivo, uma técnica processual relacionada à própria estruturação do processo (grifou-se)<sup>3</sup>*.

Assim, em vez de adaptar o processo à coletivização, o legislador nacional, ao instituir o Código de Defesa do Consumidor – CDC (artigo 81, parágrafo único, III, Lei 8.078/1990), tratando dos direitos e interesses individuais homogêneos, fez o oposto, teorizando em cima da nova técnica e moldando seu conteúdo para que não impusesse uma reestruturação dos institutos processuais.

3. OSNA, Gustavo. *Direitos individuais homogêneos: pressupostos, fundamentos e aplicação no processo civil*. São Paulo: Ed. RT, 2014. p. 74-75.

TESSARI, Cláudio. A defesa coletiva dos direitos individuais homogêneos no âmbito tributário: gestão, pamprocessualismo e economia processual. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, vol. 15, ano 3, p. 171-193. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez. 2018.



Compreender que os direitos e os interesses individuais homogêneos representam uma técnica processual “permite colocá-los no mesmo patamar teórico do litisconsórcio”<sup>4</sup>, mas sem número máximo de demandantes, e, diga-se mais uma vez, são ligados entre si por uma relação de afinidade, de semelhança, de homogeneidade, o que permite a sua defesa de forma coletiva.

A garantia às ações coletivas é o meio pelo qual se assegura a todos a aplicabilidade de princípios constitucionais maiores, como o da igualdade (artigo 5º, *caput*, da CF/1988); da inafastabilidade do Poder Judiciário (artigo 5º, XXXV); e da celeridade processual (artigo 5º, LXXVIII, da CF/1988), como assevera o Ministro Alexandre de Moraes:

O legislador constituinte quis facilitar o acesso ao juízo, permitindo que pessoas jurídicas defendam o interesse de seus membros ou associados, ou ainda da sociedade como um todo, no caso dos partidos políticos, sem necessidade de um mandato especial, evitando-se a multiplicidade de demandas idênticas e conseqüentemente demora na prestação jurisdicional e fortalecendo as organizações classistas<sup>5</sup>.

No sentido de que há um conteúdo processual na Constituição Federal – *princípios constitucionais processuais* –, pode-se citar o Professor Doutor Marco Félix Jobim:

O advento da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, não foi somente aplaudida pela regulamentação do seu cunho de Direito material, em especial por seu catálogo de direitos e garantias fundamentais, *mas também em razão de trazer previsões constitucionais para matérias que irradiam seus efeitos em várias disciplinas ligadas ao Direito*, o que se comprova com a quase febre da constitucionalização do Direito Privado. Mas não foi só num lado da dicotomia jurídica que a Constituição obrou reformar, mas no outro também e, *dentre as áreas mais afetadas, está a do processo. O conteúdo processual da Constituição é vastíssimo*. Diante desse fato, e sabendo-se que existem inúmeros dispositivos constitucionais aplicados ao processo, dos quais se pode citar, *exemplificativamente*, a organização judiciária, as ações constitucionais, o controle de constitucionalidade de leis, os recursos aos tribunais superiores, o processo legislativo e os *princípios processuais constitucionais*, opta-se, para fins didáticos, iniciar por estas, uma vez que espraiam a todas as áreas do processo e merecem ser quase que

4. *Ibidem*, p. 82.

5. MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 173.



como uma introdução ao restante do conteúdo processual da Constituição e dos demais ramos do processo. *Encontra-se no processo, basicamente, para fins do presente artigo, quatro diferentes fontes que podem ser identificadas como conteúdo processual jurisdicional: (i) os direitos e garantias individuais e coletivos; (ii) a organização judiciária; (iii) o controle de constitucionalidade das leis; e (iv) as ações constitucionais, restando, pois, de fora, o processo legislativo<sup>6</sup> (grifou-se).*

Não obstante ainda não haver sido instituído um Código Brasileiro de Processos Coletivos, hodiernamente há, sem dúvida, um microsistema de processo coletivo consistente em um conjunto de diplomas que disciplinam as casuísticas envolvendo direitos metaindividuais.

O referido conjunto de diplomas que tratam das questões concernentes aos interesses e direitos metaindividuais é composto pelas seguintes leis:

- a) *Lei 4.717, de 29.06.1965*, que regulamentou a ação popular;
- b) *Lei 7.347, de 24.07.1985*, que regulamentou a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio ambiente, ao consumidor, bens e direitos de valores artísticos, estéticos, históricos, turísticos e paisagísticos;
- c) *Lei 7.853, de 24.10.1989*, que regulamentou a tutela dos interesses e direitos transindividuais de pessoas portadoras de deficiências;
- d) *Lei 8.069, de 13.07.1990*, que regulamentou a tutela dos interesses e direitos transindividuais de crianças e adolescentes;
- e) *Lei 8.078, de 11.09.1990*, que regulamentou a tutela dos interesses e direitos individuais homogêneos dos consumidores;
- f) *Lei 8.249, de 02.06.1992*, que regulamentou a tutela dos interesses e direitos transindividuais da probidade na administração pública;
- g) *Lei 10.257, de 10.07.2001*, que instituiu o estatuto das cidades;
- h) *Lei 10.741, de 1º.10.2003*, que regulamentou a tutela dos interesses e direitos transindividuais das pessoas idosas;
- i) *Lei 10.671, de 15.05.2003*, que instituiu o estatuto do torcedor;
- j) *Lei 12.016, de 07.08.2009*, que regulamentou a impetração de ação mandamental coletiva;
- k) *Lei 12.529, de 30.11.2011*, que regulamentou a tutela dos interesses e direitos transindividuais na ordem econômica;

---

6. JOBIM, Marco Félix. *Teoria, história e processo*: com referências ao CPC/2015. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 129.



l) Lei 12.852, de 05.08.2013, que instituiu o Estatuto da Juventude;

m) Lei 13.300, de 23.06.2016, que regulamentou a tutela dos interesses e direitos transindividuais no julgamento dos mandados de injunção para viabilizar o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania, quando tal exercício estiver inibido por falta de norma regulamentadora.

Tais ações coletivas podem ser propostas pelos seguintes substitutos processuais: “o Ministério Público, as pessoas jurídicas de direito público ou, ainda, entidades ou associações que tenham por finalidade institucional a defesa e a proteção dos bens e valores ofendidos”<sup>7</sup>.

Cabe ressaltar que nos Estados Unidos da América qualquer indivíduo que tenha como objetivo propor uma ação coletiva deve comprovar que representa os interesses de uma classe ou grupo, conforme previsão do artigo 23 da Federal Rules, ao tratar da representatividade adequada, regulamentando os chamados *prerequisites*, *verbis*:

a) Prerequisites. One or more members of a class may sue or be sued as representative parties on behalf of all members only if: (1) the class is so numerous that joinder of all members is impracticable; (2) there are questions of law or fact common to the class; (3) the claims or defenses of the representative parties are typical of the claims or defenses of the class; and (4) the representative parties will fairly and adequately protect the interests of the class<sup>8</sup>.

Assim, os requisitos para legitimação à propositura de uma ação coletiva nos Estados Unidos da América são definidos pelo Poder Judiciário, já que qualquer indivíduo pode propô-la desde que prove ao juiz que possui representação adequada para tal – *adequacy of representation* – e, diferentemente, no Brasil, tal controle é feito pelo Poder Legislativo.

---

7. ZAVASCKI, Teori Albino. *Processo coletivo tutela de direitos coletivos e tutela coletiva de direitos*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2017. p. 19.

8. a) Pré-requisitos. Um ou mais membros de uma classe podem processar ou ser processados como partes representativas em nome de todos os membros somente se: (1) a classe for tão numerosa que não é possível identificar a associação de todos os membros; (2) há questões de direito ou fato comuns à classe; (3) as reivindicações ou defesas das partes representativas são típicas das reivindicações ou defesas de classe; e (4) as partes representativas protegerão de forma justa e adequada os interesses da classe (Tradução nossa). Disponível em: [[http://www.ilnd.uscourts.gov/\\_assets/\\_documents/\\_forms/\\_legal/frcpweb/FRC00024.HTM](http://www.ilnd.uscourts.gov/_assets/_documents/_forms/_legal/frcpweb/FRC00024.HTM)]. Acesso em: 1º.05.2018.



Faz parte dessa análise, também, o conteúdo das disposições constantes dos incisos XXI, LXIX e LXX do artigo 5º da Constituição Federal de 1988<sup>9</sup>, que tratam dos meios de defesa coletivos.

Resta demonstrado, então, que o direito a medidas coletivas não carece de regulamentação constitucional, e no âmbito do direito tributário, normalmente, são utilizados o mandado de segurança coletivo e a ação ordinária coletiva, uma vez que hodiernamente se precisa de um direito pós-moderno para acontecimentos que existem na pós-modernidade, *verbis*:

Sabe-se que o momento cultural jurídico que hoje prepondera no Brasil, assim como em muitos ordenamentos estrangeiros, denomina-se de neoconstitucionalismo, já abordado quando do início da obra para demonstrar o estado atual da arte. Contudo, é de se questionar se a cultura que se vivencia hoje fora das questões jurídicas, como a da pós-modernidade, de globalização e do hiperconsumismo e todos os demais paradigmas já relatados estão influenciando o Direito e, conseqüentemente, o processo brasileiro que tem sua aplicação pelo Poder Judiciário. Em última análise, então, questiona-se se referidos paradigmas transformam a própria forma de julgamento de efetivação do processo que tem na jurisdição a função de concretização do Direito quando não cumprido espontaneamente.

[...]

Diante desses fatos, a afirmação de Jacques Chevalier de que se precisa de um Direito pós-moderno para os acontecimentos que existem na pós-modernidade é de vital importância para a sobrevivência do que se chama de Direito e do que se chama de processo<sup>10</sup> (grifou-se).

Assim, a Constituição Federal de 1988, conforme restou demonstrado (artigo 5º, LXX), inovando no ordenamento brasileiro, criou a possibilidade de

9. CF/1988, Art. 5º [...]: XXI – as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente; [...] LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agenda de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público; LXX – o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por: a) partido político com representação no Congresso Nacional; b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados [...].

10. JOBIM, Marco Félix. *Cultura, escolas e fases metodológicas do processo*. 4. ed. rev. e atual. de acordo como o novo CPC. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 78 e 80.



impetração de ação mandamental coletiva por entidade sindical, de classe ou partido político em proteção dos direitos coletivos *lato sensu*.

As ações ordinárias coletivas interpostas com fulcro nas disposições constantes do artigo 5º, XXI, da CF/1988 também poderão beneficiar os membros de associações e sindicatos com relação a qualquer matéria, inclusive a tributária, conforme os seguintes precedentes:

Processual civil. Ação civil pública. Sindicato. Matéria tributária. Art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 7.347/85, na redação dada pela Medida Provisória n. 2.180-35/2001. Inconstitucionalidade não reconhecida. Possibilidade em conversão em ação ordinária coletiva. Princípio da economia e da fungibilidade processuais. Análise do mérito pelo Tribunal. Art. 515, § 3º, CPC. Inviabilidade. Procedência pendente de adoção. Recolhimento das custas judiciais. Provimento da apelação. Retorno dos autos à origem para análise do mérito.

1. O Supremo Tribunal Federal decidiu que, não sendo possível o enquadramento do vínculo entre o contribuinte e o fisco como relação de consumo, descabida seria a utilização desse instrumento jurídico para questionar lançamento tributário (RE 195.056/PR).

[...]

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 rito ordinário, comumente denominada de ação ordinária, no jargão forense'. Precedentes desta Corte: AC 426.286.

[...]

5. Apelação improvida (TRF 5ª Região, 1ª T., AC 200585000035326, rel. Des. Federal Maximiliano Cavalcanti, v.u., DJe 08.10.2009 – grifou-se).

Processual civil. Ação civil pública, conversão em ordinária. Legitimação do sindicato. Tributário, contribuição previdenciária. Aplicação da alíquota em separado sobre o décimo terceiro salário. Decreto n. 612/92. Lei n. 8.620/93.

1. O fundamento da ação é o artigo 8º, III, da CF/88, que, ao atribuir aos sindicatos o direito-dever de postular judicialmente em prol de suas respectivas categorias, também lhes atribui a possibilidade de lançar mão de ações coletivas aptas a defesa desses direitos.

2. O parágrafo único do art. 1º da Lei n. 7.347/85, introduzido originalmente pela Medida Provisória n. 1.984-18, de 1º.06.2000 e, atualmente veiculado pela MP 2.180-35, de 27.08.2001, *veda a utilização da ação civil pública para versar pretensão de natureza tributária*.



3. Tendo em vista o princípio da instrumentalidade das formas, inserto no artigo 250 do CPC, converte-se a ação civil pública em ordinária.

[...]. (TRF da 4ª Região, 1ª T., AC 2005.71.000.28.341-3, rel. Des. Federal Joel Ilan Parciornik, v.u., *DJe* 11.03.2008 – grifou-se).

#### 4. A COLETIVIZAÇÃO DE DIREITOS E INTERESSES HOMOGÊNEOS INDIVIDUAIS É CAPAZ DE TRAZER INCREMENTO À MATÉRIA PROCESSUAL, INCLUSIVE TRIBUTÁRIA, COM A GESTÃO, O PAMPROCESSUALISMO E A ECONOMIA

A legitimidade ativa, marca que caracteriza a ação coletiva, é a única diferença substancial entre os mandados de segurança coletivo e individual, uma vez que aquele poderá ser impetrado por entidades representativas e partidos políticos.<sup>11</sup>

Cabe ressaltar que a impetração da ação mandamental coletiva independe de autorização dos associados, de maneira que a associação está livre para agir, desde que dentro dos limites estabelecidos em seus estatutos sociais, e sua posição no processo será, então, de substituto processual, *verbis*:

No caso do Mandado de Segurança Coletivo, diversamente, não há representação, pois que a associação age em nome próprio, ainda que perseguindo afirmação de direito alheio, daí configura-se hipótese de substituição processual<sup>12</sup>.

Pela simplicidade e celeridade de tramitação, o mandado de segurança coletivo é meio amplamente usado em direito tributário na medida em que a entidade representativa será livre para dar ensejo a sua impetração, cabendo ao associado, na forma em que determinado por lei, decidir se se aproveitará ou não de medida liminar ou ordem proferida nos autos do processo coletivo.

Assim, tal técnica processual permite que uma única demanda processual veicule direitos e interesses materiais de diversos indivíduos e viabiliza que os afetados pela futura decisão judicial sejam protegidos sem a necessidade de ingressar autonomamente em juízo, tornando-se irrelevante se teriam, ou não, condições de arcar com a causa ou se se dispunham de informações para buscar o proveito judicial.

11. ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de segurança no direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 348.

12. *Ibidem*, p. 350.



A ação coletiva em matéria tributária e o papel da associação assumem grande importância nesse contexto, já que pequenos associados, em regra, não agem individualmente contra ilegalidades e inconstitucionalidades tributárias, tendo em vista a relação entre o custo para o ajuizamento da ação e o benefício econômico dele decorrente.

E isso só ocorre em razão da possibilidade de aglutinação dos direitos e interesses individuais homogêneos que, individualmente, seriam julgados por meio de ações judiciais diversas, inúmeras vezes por vários magistrados.

Em decorrência de tal aglutinação, melhora-se de forma significativa a gestão judiciária, já que tais demandas podem ser resumidas em um só processo, passando por uma única fase instrutória e gerando uma única decisão, proporcionando ganhos em recursos humanos e materiais, facultando que o magistrado dedique uma quantidade maior de tempo e energia ao litígio e evitando que vários julgadores tenham que decidir sucessivamente sobre casos afins, *verbis*:

Sob esta perspectiva, a coletivização é uma medida de otimização do exercício jurisdicional e da jurisdição; uma questão de gerenciamento de processos, na expressão de Adrian Zuckerman.

Neste toque, a técnica vai ao encontro de relevantes balizas interpretativas sinalizadas nos momentos iniciais da presente obra (como a gestão judiciária) e reconhece que a readequação do processo contemporâneo no sentido de sua facticidade não passa por tópicos exclusivamente jurídicos. De fato, este dado pragmático foi um dos responsáveis pela própria formulação do modelo norte-americano de *class action*, reconhecendo-se, conforme Laughlin, que o mecanismo seria uma solução processual para um problema estrutural do próprio processo, um meio de viabilizar o apreço jurisdicional com menores custos e esforços, em raciocínio exposto por Posner.<sup>13</sup>

Tal coletivização de direitos e interesses homogêneos individuais também oferece resposta a um problema não menos importante, ou seja, a existência injustificada de decisões judiciais conflitantes a respeito da mesma temática, aspecto pamprocessual.

Vivemos numa comunidade de iguais e o direito material não deveria ver caras, credos, cores ou etnias, devendo ser aplicado indistintamente, e essa igualdade somente deveria ser mitigada nos casos em que o fator de *discrimen*

---

13. OSNA, Gustavo. *Direitos individuais homogêneos: pressupostos, fundamentos e aplicação no processo civil*. São Paulo: Ed. RT, 2014. p. 101-102.

---

TESSARI, Cláudio. A defesa coletiva dos direitos individuais homogêneos no âmbito tributário: gestão, pamprocessualismo e economia processual. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 15. ano 3. p. 171-193. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez. 2018.



justificasse a reinterpretação, contexto em que a existência desmotivada de decisões divergentes para hipóteses iguais não tende a se adequar, ou seja, nesses casos há uma verdadeira lesão à isonomia<sup>14</sup>.

É comum que na mesma semana algum de nossos juízes federais determine à União o fornecimento de um medicamento enquanto no gabinete ao lado o manto de reserva do possível fundamenta a rejeição de pretensão idêntica. Também não é raro que em um concurso público alguns candidatos obtenham pela via judicial a anulação de uma questão cujo gabarito lhes foi desfavorável (beneficiando-se da pontuação equivalente), mas outros não. Em casos como esses, nos quais a situação é a mesma, a existência de decisões conflitantes fere a isonomia e a igualdade material. Ingressar em juízo se torna um jogo de sorte em que a justiça pode ser determinada pelo café da manhã do julgador, conforme máxima imputada a Jerome Frank<sup>15</sup>.

Assim, ao fomentar a reunião dos direitos e interesses homogêneos individuais em processos coletivos garante-se que todos – *direitos* – serão tutelados por uma única sentença, impedindo a pulverização de várias demandas e, sendo procedente ou não o pedido, os indivíduos que se encontram em posições análogas estarão acobertados pela mesma decisão judicial.

Ademais, a aglutinação traz ao processo e aos destinatários da atuação jurisdicional consequências mais amplas para o espaço social.

## 5. ANÁLISE DE CONTEÚDO DE DEMANDA JUDICIAL ENVOLVENDO A CORRETA AVALIAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM EMPRESA DE CAPITAL FECHADO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO ITCMD, NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Objetivando, então, valer-se desse incremento na matéria processual, inclusive tributária, caracterizada pela gestão, o pamprocessualismo e a economia, uma associação com personalidade jurídica de direito privado, de fins não lucrativos, resolveu aglutinar o direito e o interesse individual homogêneo de seus associados e ingressar perante a justiça estadual do Estado do Rio Grande do Sul com uma demanda judicial objetivando discutir a correta base de cálculo do ITCMD.

14. OSNA, Gustavo. *Direitos individuais homogêneos: pressupostos, fundamentos e aplicação no processo civil*. São Paulo: Ed. RT, 2014. p. 104.

15. *Ibidem*, p. 104.



Observa-se que no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, para se estabelecer a alíquota do referido imposto, deve ser utilizado o seguinte critério:

a) aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 1º.01.2001 (ou seja, até 31.12.2000) verificar a legislação vigente caso a caso; no entanto, entre 1º.03.1989 e 31.12.1991, aplicar-se-á alíquota de 4% sempre que a alíquota aplicável for superior ao referido valor, desde que não tenha sido pago o imposto;

b) aos fatos geradores ocorridos entre 1º.01.2001 e 30.12.2009 a alíquota é variável entre 1% e 8%;

c) aos fatos geradores ocorridos entre 31.12.2009 e 31.12.2015 as alíquotas são fixas – à transmissão *causa mortis* 4% e à doação 3%;

d) aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º.01.2016 as alíquotas voltaram a ser progressivas, variando entre 0% e 6%.<sup>16</sup>

Dessa forma, sujeitar-se-á a incidência do ITCMD a transferência – *causa mortis ou doação* – de qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade ou companhia, tais como “ação, quota, quinhão, participação civil ou comercial, nacional ou estrangeira, bem como direitos societários, debênture, dividendo e crédito de qualquer natureza”<sup>17</sup>.

Analisando-se a legislação tributária do Rio Grande do Sul, especificamente no que concerne à apuração do ITCMD, verifica-se que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, bem como que a avaliação sobre estes, a ser realizada pela Fazenda Pública Estadual, deverá ser norteadas por normas técnicas. Tais preceitos estão dispostos no art. 12, § 1º, da Lei Estadual 8.821/1989, combinado com o art. 14 do Decreto Estadual 33.156/1989 – redação atualizada pelo Decreto Estadual 52.824/2015 –, disposições que seguem transcritas:

*Lei Estadual. 8.821/1989*

Art. 12. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, dos títulos ou dos créditos transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Fazenda Pública Estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UFIR, obedecidos os critérios fixados em regulamento.

§ 1º Na transmissão de direitos, a base de cálculo é o valor venal do respectivo bem, título ou crédito, apurado conforme *caput* deste artigo.

16. Disponível em: [[https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l\\_faq\\_itcd\\_geral](https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l_faq_itcd_geral)]. Acesso em: 16.11.2016.

17. PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 221.



*Decreto Estadual 33.156/1989*

Art. 14. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, transmitidos, apurado mediante avaliação procedida pela Receita Estadual ou avaliação judicial, expresso em moeda corrente nacional e o seu equivalente em quantidade de UPF-RS, observando-se as normas técnicas de avaliação.

Contudo, a dificuldade que vem sendo enfrentada pelos contribuintes do Estado do Rio Grande do Sul reside na determinação do valor da participação societária, base de cálculo do ITCMD, quando a empresa não possui suas ações negociadas em bolsa (empresas de capital fechado).

O legislador estadual, ao estabelecer, como fez na parte final do art. 14 do Decreto Estadual 33.156/1989, que a avaliação a ser procedida pela Fazenda Pública Estadual deverá observar “normas técnicas de avaliação”, certamente tinha em mente manter certa equidade entre os valores das participações societárias.

Ocorre que o § 5º do art. 14 do Decreto 33.156/1989 estabelece que “as ações das sociedades negociadas em bolsa de valores terão seu valor determinado pela cotação oficial de abertura no dia da avaliação”, ou seja, o seu valor de mercado. No entanto, ao tratar das empresas que não possuem ações negociadas em bolsa de valores, o § 13 do referido Decreto, inserido em decorrência do Decreto 51.597/2014, estabelece que “as empresas de capital fechado serão avaliadas na forma prevista em instruções baixadas pela Receita Estadual”.

Atendendo a tal disposição legal, o Estado do Rio Grande do Sul, por meio da Secretaria da Receita Estadual, exarou a Instrução Normativa DRF 45/1998, que com a redação dada pela IN RE 41, de 25.06.2014, passou a vigor com a seguinte disposição:

*Capítulo II**Título II*

*6.4 Nas hipóteses previstas no RITCD, art. 14, §§ 12 e 13, para as empresas de capital fechado e para as ações, quotas, participações ou quaisquer títulos representativos do capital social, que não forem objeto de negociação em bolsa de valores, ou não tiverem sido negociados nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores à data da avaliação, a base de cálculo do imposto será o Patrimônio Líquido atualizado acrescido de 50% (cinquenta por cento) da Receita Líquida média, anual e atualizada.*

Todavia, não obstante os referidos decretos estaduais prescreverem que a avaliação a ser procedida pela Fazenda Pública Estadual, para fins de tribu-



tação pelo Imposto de Transmissão – *Causa Mortis ou Doação* – de participações societárias, deverá observar “normas técnicas”, não há como identificar tal critério e ou método na previsão constante da parte final de tal artigo da referida instrução normativa, que determina deva ser acrescido ao valor do patrimônio líquido atualizado da empresa de capital fechado “50% (cinquenta por cento) da Receita Líquida média, anual e atualizada”.

Os militantes na área comercial, ao procederem à avaliação de empresas, seja de capital aberto ou fechado, costumeiramente se utilizam dos critérios e/ou métodos reconhecidos internacionalmente, e que de forma confiável determinam o real valor das empresas, ou seja, o “Fluxo de Caixa Descontado” e/ou do “Múltiplo de EBITDA (LAJIDA)”.

O critério e/ou método do “Fluxo de Caixa Descontado” consiste, em síntese, em uma forma de mensuração da *riqueza econômica de uma empresa*, dimensionada pelos *benefícios de caixa* a serem agregados no futuro e descontados por uma *taxa de atratividade*, que reflete o *custo de oportunidade* dos provedores de capital.

Tanto é assim que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) elegeu o método do “Fluxo de Caixa Descontado” para a avaliação do valor econômico de empresas, quando estas realizarem ofertas públicas de ações, conforme estabelece o art. 8º, § 3º, combinado com o item XII, alínea “c”, do Anexo 3, todos da IN CVM 361/2002.

Outro critério e/ou método comumente utilizado pelo mercado para estabelecer os valores atribuídos às participações societárias estipulados pela Bolsa de Valores, especialmente a Bovespa<sup>18</sup>, é o EBITDA, *verbis*:

O valor das ações representativas do capital de sociedade é determinado de conformidade com a cotação média alcançada em Bolsa de Valores, nos últimos 30 dias anteriores à ocorrência da transmissão. Nos casos em que ação, quota, participação ou qualquer título representativo do capital social não for objeto de negociação, admitir-se-á o representativo valor patrimonial<sup>19</sup>.

18. A BM&FBOVESPA é uma companhia que administra mercados organizados de Títulos, Valores Mobiliários e Contratos Derivativos, além de prestar serviços de registro, compensação e liquidação, atuando, principalmente, como contraparte central garantidora da liquidação financeira das operações realizadas em seus ambientes. Disponível em: [[http://www.bmfbovespa.com.br/pt\\_br/institucional/sobre-a-bm-fbovespa/quem-somos/](http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/institucional/sobre-a-bm-fbovespa/quem-somos/)]. Acesso em: 16.11.2016.

19. PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 228.



Em 2012, a Comissão de Valores Mobiliários, por intermédio da Instrução 527<sup>20</sup>, regulou como as empresas deveriam calcular o indicador EBITDA, cuja “sigla corresponde a *Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization*, ou seja, lucro antes dos juros, impostos, depreciação e amortização”,<sup>21</sup> em português, LAJITA.

O EBITDA é uma medida simplificada de geração de caixa que se popularizou a partir da década de 90 com a internacionalização dos mercados e as diferenças entre as taxas de depreciação e alíquotas de impostos dos vários países.<sup>22</sup>

Por esse critério e/ou metodologia, o resultado econômico das operações, apurado após a dedução das despesas operacionais, seria multiplicado por um determinado fator, gerando o referencial de valor de uma operação.

Assim, os critérios e/ou métodos de avaliação de participações societárias ora apresentados – EBITDA (LAJITA) e o Fluxo de Caixa Descontado – originam-se de normas técnicas e harmonizam-se com as determinações legais, enquanto o critério utilizado pelo Estado do Rio Grande do Sul – acrescentar ao patrimônio líquido atualizado 50% (*cinquenta por cento*) da receita líquida média, anual e atualizada – não atende tal requisito, e, ademais, como veremos a seguir, a quantia apurada majora, e muito, injustificadamente o valor da participação societária de empresas e, por conseguinte, a base de cálculo do ITCMD.

O Estado gaúcho, então, lança mão de critérios e/ou métodos questionáveis, que não encontram fundamento científico para fins de avaliação de empresas de capital fechado – participações societárias.

Além disso, o resultado apurado com a utilização dos referidos critérios e/ou métodos na avaliação de empresas de capital fechado – participações societárias – está completamente descompassado com a realidade. Para demonstrar o que ora se afirma, tomemos como base os dados constantes do Balanço Patrimonial de algumas empresas de capital aberto, cujas informações estão disponíveis nos sites da Bovespa<sup>23</sup>, a saber:

20. Disponível em: [<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/inst/anexos/500/inst527.pdf>]. Acesso em: 16.11.2016.

21. Disponível em: [<http://www.infomoney.com.br/educacao/guias/noticia/318552/ebitda-entenda-conceito-calculo-desse-importante-indicador-desempenho>]. Acesso em: 08.11.2016.

22. Disponível em: [<http://www.valor.com.br/valor-investe/o-estrategista/2876970/apos-abusos-calculo-do-ebitda-agora-e-lei>]. Acesso em: 08.11.2016.

23. Disponível em: [<http://br.advn.com/?adw=215&gclid=Cj0KEQiAk5zEBRD9lfno2dek0tSBEiQAWVKyuHTe9rGjACAFQa4vYLo3i-KmS7bdRyrd-7p63asNQTKaAnuL8P8HAQ>]. Acesso em: 18.11.2016.



## METALÚRGICA GERDAU S.A.

Data-base: 26.09.2016

*Avaliação pelo mercado*

BOVESPA	R\$ 3.090.000.000,00
Avaliação com os critérios do Estado Rio Grande do Sul	
Receita líquida de vendas – 2015	R\$ 1.575.998.000,00
Média mensal de faturamento – 2015 (item 1 : 12)	R\$ 131.333.166,67
Sete meses de faturamento – 2015 (item 2 x 7)	R\$ 919.332.166,67
Patrimônio líquido – PL	R\$ 31.685.801.000,00

*Diferença financeira dos métodos*

BOVESPA	R\$ 3.090.000.000,00
Estado do Rio Grande do Sul	R\$ 32.605.133.166,67
Diferença dos métodos e ou critérios	R\$ 29.515.133.166,67

## PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRAS

Data-base: 26.09.2016

*Avaliação pelo mercado*

BOVESPA	R\$ 183.980.000.000,00
Avaliação com os critérios do Estado Rio Grande do Sul	
Receita líquida de vendas – 2015	R\$ 321.638.000.000,00
Média mensal de faturamento – 2015 (item 1 : 12)	R\$ 26.803.166.666,67
Sete meses de faturamento – 2015 (item 2 x 7)	R\$ 187.622.166.666,67
Patrimônio líquido – PL	R\$ 254.731.000.000,00
Diferença financeira dos métodos	
BOVESPA	R\$ 183.980.000.000,00
Estado do Rio Grande do Sul	R\$ 442.353.166.666,67
Diferença dos métodos e ou critérios	R\$ 258.373.166.666,67

Como se pode verificar dos exemplos citados – *todos com base em números reais* –, o critério estabelecido pelo Estado do Rio Grande do Sul acarreta uma majoração absurda e injustificada no valor das empresas e, por óbvio, da base de cálculo do ITCMD.

Ora, não há justificativa plausível e sustentável cientificamente para justificar a diferença nos critérios e/ou métodos utilizados pelo Estado do Rio Grande do Sul na avaliação de participações societárias de empresas de capital aberto (menor) em relação às de capital fechado (maior), para fins de apuração da base de cálculo do ITCMD.



No âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, cabe referir o acórdão proferido pela Colenda 3ª Câmara Cível ao julgar a apelação cível, Processo 1.0024.13.335822-6/001, em 19.11.2015, publicado em 04.12.2015, que restou assim ementado:

Ação de repetição de indébito. ITCD. Base de cálculo. Valor de mercado do bem imóvel. Precedentes. Sentença mantida.

1. A base de cálculo do ITCD será o valor venal do bem imóvel, que deve corresponder ao valor de mercado do bem.
2. Tendo suportado o pagamento de taxas e emolumentos em excesso, em razão da avaliação equivocada da Fazenda Pública, tem direito a autora à indenização pelos correspondentes danos materiais.

Por sua vez, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo forçoso é referir a decisão proferida nos autos da apelação cível, Processo 1004564-21.2014.8.26.0032, assim ementada:

Apelação cível. Mandado de segurança. Base de cálculo do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD). Quotas de sociedade limitada. Valor patrimonial. Legislação que não especifica se deve ser utilizado o valor patrimonial contábil ou o valor patrimonial real da quota. Ausência de previsão legal que determine que o valor patrimonial da quota a ser utilizado como base de cálculo do ITCMD seja o valor patrimonial real, de forma que deve ser aceito o valor patrimonial contábil utilizado pelos impetrantes. Ausência de vedação legal à utilização do valor patrimonial contábil da quota no cálculo do ITCMD. Multa aplicada em razão da oposição de embargos de declaração que deve ser afastada. Recurso dos impetrantes provido.

Do voto condutor do referido julgado, proferido pela Desembargadora Maria Laura de Assis Moura Tavares, ressaltam-se as seguintes passagens, por pertinentes:

[...]

Assim, ante a ausência de previsão legal que determine que o valor patrimonial da quota a ser utilizado como base de cálculo do ITCMD, seja o valor patrimonial real, deve ser aceito o valor patrimonial contábil utilizado pelos impetrantes. Não há qualquer vedação legal à utilização do valor patrimonial contábil da quota no cálculo do ITCMD.

No âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, identifica-se a existência de precedente que busca a justa avaliação de bens e/ou direitos,



caracterizando-o como uma premissa fundamental, de modo que a utilização de critérios imprecisos, genéricos e, conseqüentemente, passíveis de controvérsias é afastada:

Dissolução de sociedade. Liquidação. Apuração de haveres. Sociedade civil. Prestação de serviços. Fundo de comércio. Métodos de apuração. Correção monetária. Juros. Sucumbência. Ainda que se trate de sociedade civil, destinando-se à prestação de serviços com fins lucrativos, não há como afastar-se a inclusão do chamado fundo do comércio. A forma de apuração há se dar por métodos científicos e usuais de mercado, desconsiderando-se critério questionável e com elevado desvio-padrão. Apuração que se dá pela média dos métodos Fluxo de Caixa Descontado, mais utilizado, e ABNT, sem abatimento de percentuais usualmente negociados na estipulação de formas de pagamento. A correção monetária incide a partir da data-base da apuração, registrada no laudo, mantendo-se os juros desde então, por ausência de insurgência. A sucumbência é debitada a quem resistiu ao pagamento dos haveres, sendo devida verba honorária na liquidação, quando não estipulada anteriormente. Deram provimento ao apelo do autor e desproveem o da ré (TJRS, 2ª Câmara Especial Cível, Apelação Cível 70004580551, rel. Marilene Bonzanini Bernardi, j. 19.12.2002).

Portanto, os contribuintes do Estado do Rio Grande do Sul são detentores de um direito e interesse individual homogêneo quando sofrem a incidência do ITCMD para avaliar a participação societária em empresas de capital fechado, dado que tal Estado é o único, repita-se, o único, da Federação a utilizar a referida base de cálculo na valoração de ações (PL acrescido de 50% da receita líquida média, anual e atualizada), e a coletivização de tal demanda, por meio do substituto processual – *associação* –, sem dúvida, é capaz de trazer incremento à matéria processual, inclusive tributária, com a gestão, o pamprocessualismo e a economia.

Certamente, existem contribuintes que já realizaram o pagamento do referido imposto, a tempo e modo, e encerraram as partilhas – *tanto pelo fato gerador morte (inventário de bens) quanto pelo fato gerador doação* –, mas individualmente não teriam como suportar os custos de uma demanda judicial objetivando a repetição dos valores que pagaram indevidamente, e a referida ação coletiva proporcionará que eles possam repetir tais quantias junto ao ente tributante, sem a necessidade de demandar individualmente.

De outra ponta, o juiz, ao julgar tal demanda a ser interposta pela associação, otimizará seu tempo na análise do processo, e sua sentença, certamente, terá um impacto social relevante, na medida em que poderá beneficiar um montante significativo de contribuintes do referido imposto, dando ensejo à



utilização de três ferramentas capazes de trazer incremento à matéria processual, inclusive tributária: a gestão, o pamprocessualismo e a economia.

## 6. CONCLUSÕES

Em que pese não existir, ainda, um Código Brasileiro de Processos Coletivos hodiernamente, há, sem dúvida, um microsistema de processo coletivo consistente em um conjunto de diplomas que disciplinam as casuísticas envolvendo direitos metaindividuais, representado no conjunto das seguintes Leis: 4.717/1965; 7.347/1985; 7.853/1989; 8.069/1990; 8.078/1990; 8.249/1992; 10.257/2001; 10.671/2003; 10.741/2003; 12.016/2009; 12.529/2011; 12.852/2012 e 13.300/2016.

O legislador, ao asseverar que é possível o exercício da defesa coletiva quando se tratar de direitos e interesses individuais homogêneos (artigo 81, parágrafo único, III, da Lei 8.078/1990), está, apenas e tão somente, positivando uma técnica processual de aglutinação de direitos subjetivos individuais, ou seja, tais direitos não seriam uma categoria substantiva, mas uma modalidade/técnica procedimental voltada a viabilizar a coletivização de interesses.

Se a Constituição Federal de 1988 assegura aos associados e sindicalizados o direito de serem representados em juízo por suas associações/sindicatos, a garantia deve ser aplicada em sua máxima efetividade, de modo que sempre deverá ser possível o ajuizamento de ação coletiva por essas entidades, em nome de seus associados.

Ao fomentar a reunião dos direitos e interesses homogêneos individuais em processos coletivos, garante-se que todos – direitos – serão tutelados por uma única sentença, impedindo a pulverização de várias demandas, gerando o incremento à matéria processual, inclusive tributária, com a gestão, o pamprocessualismo e a economia, o que pode ser observado com a coletivização de ação judicial a ser interposta por uma associação, em nome de seus associados, na condição de substituto processual, discutindo a correta base de cálculo de incidência do ITCMD para fins de avaliação das participações societárias em empresa de capital fechado.

## 7. BIBLIOGRAFIA

ALVIM, Eduardo Arruda. *Mandado de segurança no direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012.

DIDIER JR., Fredie; ZANETI JR., Hermes. *Curso de direito processual civil: processo coletivo*. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.



- JOBIM, Marco Félix. *Teoria, história e processo: com referências ao CPC/2015*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.
- JOBIM, Marco Félix. *Cultura, escolas e fases metodológicas do processo*. 4. ed. rev. e atual. de acordo como o novo CPC. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.
- LAZARI, Rafael José Nadim de. Os princípios do processo coletivo como elementos integrantes de um microsistema processual coletivo. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, v. 128, nov. 2013.
- MAZZILLI, Hugo Nigro. *A defesa dos interesses difusos em juízo: meio ambiente, consumidor, patrimônio cultural, patrimônio público e outros interesses*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- OSNA, Gustavo. *Direitos individuais homogêneos: pressupostos, fundamentos e aplicação no processo civil*. São Paulo: Ed. RT, 2014.
- PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- ROQUE, Andre Vasconcelos. *Class actions: ações coletivas nos Estados Unidos – o que podemos aprender com eles?* Salvador: JusPodivm, 2013.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 28. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.
- VENTURINI, Elton. *Processo civil coletivo: a tutela jurisdicional dos direitos difusos*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- VITORELLI, Edilson. *O devido processo legal coletivo: dos direitos aos litígios coletivos*. São Paulo: Ed. RT, 2016.
- ZAVASCKI, Teori Albino. *Processo coletivo tutela de direitos coletivos e tutela coletiva de direitos*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2017.

## PESQUISAS DO EDITORIAL

### Veja também Doutrina

- Direitos individuais homogêneos, de Lidia Elizabeth Peñaloza Jaramillo Gama – RT 789/745-748 (DTR\2001\590); e
- O judiciário e os direitos individuais e coletivos, de Rosana Grinberg – RDC 27/49-56 (DTR\1998\673).