

LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006: O LITISCONSÓRCIO PASSIVO DOS ENTES PÚBLICOS NAS DEMANDAS ENVOLVENDO A LEI DO SUPERSIMPLES

FERNANDO AMÉRICO DE FIGUEIREDO PORTO

Juiz Federal Substituto da Subseção de São Paulo

Mestre em Direito Econômico pela UFPB

RESUMO

A Constituição Federal prevê um tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive através da arrecadação unificada de tributos. A Lei Complementar nº 123/2006, regulamentando tal tratamento, criou a substituição processual passiva, atribuindo à União a legitimidade para defender os interesses dos demais entes federados. Abordarei conceitos ligados à competência tributária, substituição processual, legitimidade passiva e coisa julgada, para demonstrar que a legitimidade exclusiva passiva da União nas ações envolvendo o Supersimples é passível de questionamentos, inclusive quanto à sua constitucionalidade.

Palavras-chave: Simples Nacional. Legitimidade Passiva Exclusiva.

1. Considerações iniciais

A tradição positivista do direito brasileiro se reflete na existência de um número incontável de normas, que procuram abranger o maior universo de situações possíveis. Assim, surgem leis de caráter predominantemente material, mas que acabam trazendo questões processuais, sem que haja uma preocupação científica na integração das novas normas com outras preexistentes.

A Lei Complementar – LC nº 123/2006 (Lei do Supersimples ou Simples Nacional) é um exemplo deste tipo de norma, que surgiu com o objetivo maior de regulamentar um novo sistema unificado de arrecadação de tributos, mas acabou abordando questões de caráter nitidamente processual, como é o caso da Seção XIII do Capítulo IV da referida lei, que trata do processo judicial. Tal dispositivo, recentemente alterado pela Lei Complementar nº 139/2011 (redação em vigor a partir de 1º de janeiro de 2012), dispõe o seguinte:

“Seção XIII

Do Processo Judicial

Art. 41. Os processos relativos a impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional serão ajuizados em face da União, que será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no § 5º deste artigo.

§ 1º Os Estados, Distrito Federal e Municípios prestarão auxílio à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relação aos tributos de sua competência, na forma a ser disciplinada por ato do Comitê Gestor.

§ 2º Os créditos tributários oriundos da aplicação desta Lei Complementar serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no inciso V do § 5º deste artigo.

§ 3º Mediante convênio, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá delegar aos Estados e Municípios a inscrição em dívida ativa estadual e municipal e a cobrança judicial dos tributos estaduais e municipais a que se refere esta Lei Complementar.

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo aos impostos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações prestadas:

I - no sistema eletrônico de cálculo dos valores devidos no Simples Nacional de que trata o § 15 do art. 18;

II - na declaração a que se refere o art. 25.

§ 5º Excetua-se do disposto no *caput* deste artigo:

I - os mandados de segurança nos quais se impugnem atos de autoridade coatora pertencente a Estado, Distrito Federal ou Município;

II - as ações que tratem exclusivamente de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, as quais serão propostas em face desses entes federativos, representados em juízo por suas respectivas procuradorias;

III - as ações promovidas na hipótese de celebração do convênio de que trata o § 3º deste artigo.

IV - o crédito tributário decorrente de auto de infração lavrado exclusivamente em face de descumprimento de obrigação acessória, observado o disposto no § 1º-D do art. 33.

V - o crédito tributário relativo ao ICMS e ao ISS de que trata o § 16 do art. 18-A.”

O artigo 41, transcrito acima, retrata a maneira como se dará a representação das pessoas jurídicas de direito público, tanto no pólo passivo quanto ativo das relações processuais envolvendo questões ligadas à Lei do Supersimples.

A LC nº 123/2006 atribuiu a um órgão a função de regulamentar os procedimentos voltados à concretização dos seus comandos normativos: o Conselho Gestor do Simples Nacional (CGSN), que, exercendo sua função reguladora, previu a maneira como se daria a representação judicial passiva dos entes federados, nas questões envolvendo o Supersimples.

A Resolução CGSN nº 39, de 1/9/2008, foi o primeiro dispositivo que regulamentou a legitimidade passiva dos entes federados na repetição de indébitos. Esta resolução foi revogada pela de nº 94, de 29/11/2011, que repetiu, em seu artigo 118, os dispositivos da norma anterior:

“Art. 118. A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional somente poderá solicitar a restituição de tributos abrangidos pelo Simples Nacional diretamente ao respectivo ente federado, observada sua competência tributária. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 5º)

§ 1º O ente federado deverá: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 5º)

I - certificar-se da existência do crédito a ser restituído, pelas informações constantes nos aplicativos de consulta no Portal do Simples Nacional;

II - registrar em controles próprios, para transferência ao aplicativo específico do Simples Nacional, quando disponível, os dados referentes à restituição processada, contendo:

- a) número de inscrição no CNPJ;
- b) nome empresarial;
- c) período de apuração;
- d) tributo objeto da restituição;
- e) valor original restituído;
- f) número do DAS objeto da restituição.

§ 2º O processo de restituição deverá observar as normas estabelecidas na legislação de cada ente federado, observando-se os prazos de decadência e prescrição previstos no CTN. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, §§ 12 e 14)

§ 3º Os créditos a serem restituídos no Simples Nacional poderão ser objeto de compensação de ofício com débitos junto à Fazenda Pública do próprio ente. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, § 10)”

Os dispositivos tratam da legitimidade passiva dos entes federados nos pedidos de restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente pelo contribuinte. Percebe-se que o artigo 118 atribui legitimidade exclusiva ao ente federado detentor da competência tributária. Assim, eventual pagamento indevido de Imposto Sobre Serviços – ISS, só poderá ser repetido em face do Município, mesmo que existam outros tributos federais a serem repetidos. Esta é a premissa que adotarei ao longo do estudo.

A mesma Resolução prevê a legitimidade dos entes federados nas ações judiciais. Transcrevo o Capítulo III da Resolução CGSN nº 94/2011, para facilitar a compreensão:

“CAPÍTULO III DOS PROCESSOS JUDICIAIS

Seção I

Da Legitimidade Passiva

Art. 120. Serão propostas em face da União, que será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), as ações judiciais que tenham por objeto: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, *caput*)

I - ato do CGSN e o Simples Nacional;

II - tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º Os Estados, Distrito Federal e Municípios prestarão auxílio à PGFN, em relação aos tributos de sua competência, nos termos dos arts. 123 e 124. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 1º)

§ 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão atuar em conjunto com a União na defesa dos processos em que houver impugnação relativa ao Simples Nacional, caso o eventual provimento da ação gere impacto no recolhimento de seus respectivos tributos. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 1º)

Art. 121. Excetuam-se ao disposto no inciso II do art. 120:

I - informações em mandados de segurança impugnando atos de autoridade coatora pertencente a Estado, Distrito Federal ou Município; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 5º, inciso I)

II - ações que tratem exclusivamente de tributos dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, as quais serão propostas em face desses entes federados, cujas defesas incumbirão às suas respectivas representações judiciais; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 5º, inciso II)

III - ações promovidas na hipótese de celebração do convênio previsto no art. 126; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 5º, inciso III)

IV - ações relativas ao crédito tributário decorrente de auto de infração lavrado exclusivamente em face de descumprimento de obrigação acessória; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 5º, inciso IV)

V - ações relativas ao crédito tributário relativo ao ICMS e ao ISS de responsabilidade do MEI. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 5º, inciso V)

Parágrafo único. O disposto no inciso III alcança todas as ações conexas com a cobrança da dívida, desde que versem exclusivamente sobre tributos estaduais ou municipais. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 3º e § 5º, inciso III)

Art. 122. Na hipótese de ter sido celebrado o convênio previsto no art. 126 e ter sido proposta ação contra a União, com a finalidade de discutir tributo da competência do outro ente federado conveniado, deverá a PGFN, na qualidade de representante da União, requerer a citação do Estado, Distrito Federal ou Município conveniado, para que integre a lide. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 3º)

Seção II

Da Prestação de Auxílio à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

Art. 123. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio de suas administrações tributárias ou outros órgãos de sua estrutura interna, quando assim determinado por ato competente, prestarão auxílio à PGFN em relação aos tributos de suas respectivas competências independentemente da celebração de convênio, em prazo não inferior à terça parte do prazo judicial em curso. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 1º)

§ 1º O requerimento feito pela PGFN, bem como as informações a lhe serem prestadas pelo respectivo ente federado, serão, preferencialmente, feitos por meio eletrônico, ao órgão de representação judicial do respectivo Estado, Distrito Federal ou Município. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 1º)

§ 2º A resposta será dirigida diretamente ao chefe da unidade solicitante seccional, estadual, regional ou geral da PGFN. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 1º)

§ 3º Transcorrido o prazo estabelecido sem que tenha sido prestado o auxílio solicitado pela PGFN aos Estados, Distrito Federal e Municípios, tal fato será informado ao ente federado competente. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 1º)

Art. 124. As informações prestadas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, em cumprimento ao § 1º do art. 120, deverão conter: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 1º)

I - descrição detalhada dos fundamentos fáticos que ensejaram o ato de lançamento, que poderá ser representada por cópia do relatório fiscal relativo ao lançamento, desde que os contenha;

II - cópia da legislação e resoluções pertinentes, incluindo eventuais consultas e pareceres existentes sobre a matéria, e indicação de sítio na *internet* em que porventura esteja disponibilizada a legislação;

III - cópia de documentos relacionados ao ato de fiscalização;

IV - data em que prestada a informação, nome do informante, sua assinatura, endereço eletrônico e telefone para contato.

Seção III

Da Inscrição em Dívida Ativa e sua Cobrança Judicial

Art. 125. Os créditos tributários oriundos do Simples Nacional serão apurados, inscritos em DAU e cobrados judicialmente pela PGFN, excetuando-se: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 2º)

I - a hipótese de convênio; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 3º)

II - o crédito tributário decorrente de auto de infração lavrado exclusivamente em face de descumprimento de obrigação acessória; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 5º, inciso IV)

III - o crédito tributário relativo ao ICMS e ao ISS apurado no SIMEI. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 5º, inciso V)

§ 1º O encaminhamento pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, dos créditos tributários para inscrição na DAU, será realizado com a observância dos requisitos previstos no art. 202 do CTN, no art. 2º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, e, preferencialmente, por meio eletrônico. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, §§ 1º e 2º)

§ 2º A movimentação e encaminhamento serão realizados via processo administrativo em meio convencional, em caso de impossibilidade de sua realização por meio eletrônico. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, §§ 1º e 2º)

§ 3º A PGFN proporá a forma padronizada de encaminhamento eletrônico ou convencional de débitos para inscrição na DAU, a ser aprovado em ato do CGSN. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, §§ 1º e 2º)

§ 4º A notificação da inscrição em DAU ao ente federado, dos créditos relativos aos tributos de sua competência, dar-se-á por meio de aplicativo a ser disponibilizado no Portal do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, §§ 1º e 2º)

§ 5º O pagamento dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional inscritos em DAU deverá ser efetuado por meio do DAS. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 21, inciso I)

§ 6º Os valores arrecadados a título de pagamento dos créditos tributários inscritos em dívida ativa serão apropriados diretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, na exata medida de suas respectivas quotas-partes, acrescidos dos consectários legais correspondentes. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 22, incisos I e II)

Seção IV

Do Convênio

Art. 126. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão manifestar seu interesse na celebração de convênio com a PGFN, nos termos do § 3º do art. 41 da Lei Complementar nº 123, de 2006, para que efetuem a inscrição em dívida ativa e cobrança dos tributos de suas respectivas competências. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 3º)

Art. 127. A existência do convênio implica a delegação integral pela União da competência para inscrição, cobrança e defesa relativa ao ICMS ou ao ISS, quando esses tributos estiverem incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 3º)

§ 1º A delegação integral prevista no *caput* dar-se-á sem prejuízo da possibilidade de a União, representada pela PGFN, integrar a demanda na qualidade de interessada. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 3º)

§ 2º Na hipótese deste artigo, não se aplica o disposto no § 5º do art. 125. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 41, § 3º)

Seção V

Da Legitimidade Ativa

Art. 128. À exceção da execução fiscal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem legitimidade ativa para ingressar com as ações que entenderem cabíveis contra a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, independentemente da celebração do convênio previsto no art. 126. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).”

O CGSN distinguiu as situações em que há ação judicial, daquelas em que há simples pedido administrativo de restituição. No primeiro caso, seguiu o texto da Lei Complementar, porém facultou às Procuradorias do Estado e Município o auxílio nas demandas judiciais; em relação à restituição administrativa, atribuiu exclusivamente ao ente competente para instituir o tributo a legitimidade para responder pela repetição.

Tais dispositivos tratam não apenas da legitimidade passiva quanto ativa dos órgãos federados. O ponto a ser abordado neste estudo refere-se à legitimidade passiva exclusiva da União para representar os demais entes federados em ações de repetição de indébito. A evolução legislativa que trata da matéria e a abordagem teórica e prática da questão serão feitas através da associação existente entre federalismo, competência tributária, coisa julgada e legitimidade processual, sempre de maneira simplificada, já que não há pretensão em esgotar o assunto.

Abordarei a questão da legitimidade ativa, a existência de eventual divergência entre os dispositivos da representação judicial e aqueles que tratam da repetição de indébito administrativa da Resolução CGSN nº 94/2011.

As referências feitas à “pequena empresa” ao longo deste trabalho devem ser encaradas como sinônimo de todas as empresas (micro e de pequeno porte) abrangidas pelo Simples Nacional.

2. Fundamentação teórica

A Federação é uma cláusula pétrea prevista na Constituição Federal, o que significa que não pode ser alterada pelo legislador constituinte derivado. Uma noção simplificada de federação pode ser traduzida como descentralização do poder e autonomia dos entes que compõem o Estado Federado.

União, Estados, Distrito Federal e Municípios espelham esta autonomia em várias situações, mas a que interessa para a presente discussão diz respeito à competência legislativa e, mais especificamente, à competência tributária.

A competência tributária, corolário do Princípio Federativo, significa o poder que determinado ente possui para instituir (criar) um tributo, através de lei (no caso brasileiro). Assim, a Constituição Federal previu várias situações hipotéticas, atribuindo a determinados entes da federação o poder de criar o tributo decorrente destas hipóteses. Auferir renda, por exemplo, foi discriminado como fato gerador do imposto de renda, e atribuído à União o poder de instituir tal tributo; prestar serviços, por sua vez, faz surgir o Imposto sobre Serviços, cuja competência foi atribuída aos Municípios.

A aptidão para criar, em abstrato, tributos, ou, em outras palavras, a competência tributária, está prevista no artigo 145 da Constituição Federal. A partir de agora, é preciso distinguir competência tributária de outros conceitos que estão interligados.

Em primeiro lugar, criar tributo não significa legislar sobre direito tributário, pois este conceito é mais amplo e envolve diversas situações como obrigações acessórias, procedimentos, prazos para pagamento, que não se incluem na noção de criação de tributo.

Competência tributária não é o mesmo que capacidade tributária ativa. A competência é poder de *criar* tributo, mediante *atribuição legislativa* privativa de ente político. Já a capacidade tributária é o poder de *exigir e fiscalizar* tributos criados, com feição nitidamente *administrativa* (pessoas administrativas de direito público, incluindo autarquias e fundações públicas). Além disso a competência tributária não caduca nunca, ou seja, o legislativo não possui prazo para instituir tributo, diferentemente do que ocorre com a capacidade tributária que pode ser delegada por prazo certo, ou mesmo indeterminado.

Um exemplo que pode clarear as diferenças entre competência tributária e capacidade tributária se encontra no Imposto Territorial Rural. Tal tributo é criado pela União, mas sua receita é dividida entre este ente e o Município em que situado o imóvel, porém, há possibilidade de delegação da capacidade tributária para os Municípios. Em outras palavras, a União pode delegar ao Município a fiscalização e arrecadação do tributo, que ficará com 100% da receita auferida, o que não altera a competência tributária, que permanece com a União. Voltarei a tratar da competência tributária mais à frente, fazendo um paralelo com a lei do Supersimples.

O Poder Público procura aperfeiçoar a fiscalização e arrecadação de tributos, visando à satisfação da sede insaciável por recursos dos particulares. A unificação de arrecadação foi uma das maneiras que o Estado entendeu como adequada para concretizar tais objetivos. Por outro lado, a Constituição Federal prevê tratamento diferenciado, favorecido e simplificado para as pequenas empresas, nos seus artigos 170, IX e 179.

Há um nítido viés de incentivo e proteção às empresas de pequeno porte, mas será que o legislador infraconstitucional ponderou sobre eventual conflito entre tratamento diferenciado *versus* competência tributária?

Destaco uma questão que já foi pacificada perante o Supremo Tribunal Federal: as isenções heterônomas. Trata-se de um instituto em que determinado ente político concede isenção de um tributo que não lhe pertence. Excepcionalmente, a própria Constituição previu esta possibilidade, como no caso do ICMS-exportação, cuja competência tributária pertence aos Estados, porém a União pode isentar tal tributo mediante Lei Complementar.

Ressalvadas as hipóteses constitucionais, e também no caso dos tratados internacionais, em que a União representa o Estado brasileiro (e não apenas a sua pessoa política), a isenção heterônoma é vedada, pois implica em ofensa ao princípio federativo, atacando a competência tributária. A participação exclusiva da União no pólo passivo de demanda, discutindo tributos de outros entes, causa ofensa a este princípio federativo?

O devido processo legal é um princípio geral do direito processual e possui natureza constitucional. A Constituição Federal, em seu artigo 5º, LIV, prevê que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Através deste princípio, decorrem outros subprincípios, que servem para materializar seus comandos. Para o estudo em questão, é importante destacar o princípio do contraditório e da ampla defesa.

A doutrina costumava utilizar como sinônimos tais subprincípios, mas atualmente costuma-se falar que o contraditório é um “fenômeno estrutural e objetivo do processo,

que se materializa no procedimento, pela participação das partes na formação da decisão judicial¹”, e a ampla defesa “exprime a necessidade de uma defesa técnica²”.

Apesar da diferenciação, é inegável que tais princípios estão interligados, pois o exercício da ampla defesa só ocorre através do contraditório. A análise dos princípios constitucionais em conjunto leva à conclusão de que a parte não pode ter direitos restringidos sem que lhe seja dada oportunidade de exercer uma defesa técnica no processo, mediante participação dialética nos atos do processo.

A previsão constitucional de tratamento diferenciado e favorecido às ME e EPP, inclusive com unificação de arrecadação, deve ser encarada em conjunto com os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa. Será que permitir que a União represente judicialmente outros entes federados nos processos judiciais, com extensão da coisa julgada, implica em ofensa aos princípios do devido processo legal?

Este é um conflito aparente que deve ser solucionado a partir da ponderação de valores, privilegiando-se uma das normas constitucionais em detrimento da outra. Existem outras normas que permitem a representação processual, notadamente no processo coletivo, porém, há diferenças cruciais em relação à previsão da Lei do Supersimples, como demonstrarei mais à frente.

O Código de Processo Civil, em seu artigo 6º, repete o artigo 81 do CPC italiano e dispõe sobre a legitimidade ordinária, explicitando que ninguém pode pleitear, em nome próprio, direito alheio. A parte final do dispositivo permite que direito alheio seja pleiteado por quem não é o titular da relação jurídica, mas exige previsão legal expressa para essa legitimação extraordinária. Será que a norma processual está de acordo com os dispositivos constitucionais da coisa julgada? Além disso, será que vale apenas para o pólo ativo, ou também para o passivo?

É importante destacar as diferenças entre alguns institutos de direito processual que, embora relacionados, possuem conceitos próprios. Em primeiro lugar, a personalidade processual, que é atributo de todos, seja pessoa natural, jurídica, e até mesmo ente despersonalizado. Também conhecida como capacidade para estar em juízo, a personalidade processual é a “aptidão genérica e abstrata para figurar em qualquer processo³”.

Quando um sujeito está incapaz para exercer seus direitos em juízo, deve haver sua representação legal ou orgânica. Neste caso, fala-se em capacidade processual ou *legitimatío ad processum*. Também existe a necessidade de representação técnica, exceto nos casos que a lei afasta, e aí, falamos capacidade postulatória.

Por fim, todo aquele que figura no processo é considerado parte. Quando a parte alega a necessidade de defesa de seus direitos, falamos em legitimidade (*legitimatío ad causam*). Em outras palavras, a legitimidade é a “coincidência, avaliada *in status assertionis*, entre a posição ocupada pela parte, no processo, com a respectiva situação legitimadora, decorrente de certa previsão legal, relativamente àquela pessoa e perante o respectivo objeto litigioso⁴”.

¹ TUCCI, José Rogério Cruz e. Garantias constitucionais do processo. In: *Revista do Advogado (AASP)*, ano XXVIII, nº 99, p. 64.

² *Ibidem*.

³ ASSIS, Araken de. Substituição Processual. In: *Leituras Complementares de Processo Civil*, org. DIDIER JR., Fredie. 7ª ed., Salvador: Editora Jus Podium, 2009, p. 49-64.

⁴ *Ibidem, idem*.

Liebman entendia a legitimidade como a titularidade da ação, uma condição para a própria existência do direito de formar o processo. Ocorre que a legitimidade é estranha ao mérito, e não condiciona a ação, pois o processo será formado tão logo seja provocado pela parte demandante. Além disso, há algumas situações em que a lei atribui a um terceiro a legitimidade para conduzir o processo, impedindo o verdadeiro titular de exercer o seu direito, como é o caso da Lei nº 6.404/76, que atribui, em seu artigo 68, § 3º, a legitimidade ao agente fiduciário para executar debêntures, cuja titularidade pertence ao debenturista.

Existem várias classificações para a legitimidade. É ordinária, quando há coincidência entre o titular do direito material e o sujeito do processo; extraordinária, quando esta coincidência não existe, porém a doutrina aponta que deve haver uma ligação subsidiária entre o legitimado extraordinário e o direito material envolvido. Quando a lei atribui ao Ministério Público a legitimidade para propor ação de improbidade administrativa, qual o interesse imediato do Ministério Público? Não há necessariamente, mas sempre se buscará atingir a defesa do interesse público (interesse subsidiário e objetivo de atuação do *parquet*).

A legitimidade extraordinária pode ser autônoma ou subordinada. No primeiro caso, o sujeito processual atua em nome próprio, na defesa de interesse imediato que não lhe pertence, porém com objetivo de satisfazer interesse subsidiário, e é chamado tradicionalmente de substituição processual (conceito dado por Chiovenda e ainda em uso). Exemplo clássico da legitimidade extraordinária subordinada está no caso da assistência, simples ou litisconsorcial. O importante é destacar que a legitimidade extraordinária é exceção e, segundo o artigo 6º do CPC, depende de previsão legal.

A legitimidade autônoma ainda pode ser exclusiva ou concorrente. No primeiro caso, só o substituto processual (legitimado extraordinário) pode ingressar com a ação, por exemplo, no caso das debêntures citado acima, em que apenas o agente fiduciário pode ir a juízo; também no caso da ação popular, em que o titular do direito (povo) é indeterminado, mas apenas o cidadão pode ingressar; e, como último exemplo, o caso em análise, que é da União (Fazenda Nacional), como legitimado passivo nas ações do Supersimples.

O CGSN, regulamentando a LC nº 123/2006, repetiu o comando legal e tratou de uma espécie de intervenção processual até então não prevista no ordenamento jurídico nacional: o auxílio que Estados, Distrito Federal e Municípios prestam à União, quando este ente for demandado nas questões envolvendo o Supersimples. Mas qual seria a natureza do auxílio: litisconsórcio ulterior, assistência simples ou litisconsorcial, *amicus curiae*? A doutrina ainda não se manifestou especificamente sobre o tema, porém, analisando a previsão legal, em que há legitimidade exclusiva da União, assemelha-se a um caso de assistência, porém, com uma diferença crucial: mesmo que não preste o auxílio, o ente federado sofrerá os efeitos da coisa julgada.

3. Estado da arte

3.1 O Supersimples Nacional

A Lei Complementar nº 123/06 não foi a primeira legislação ordinária a abordar o tratamento diferenciado para empresas de pequeno porte e microempresas. A Lei nº 7.256/84, anterior à atual Constituição Federal, regulamentava o tratamento diferenciado, favorecido e

simplificado para as pequenas empresas, o que já demonstrava a preocupação do legislador com a importância da atividade econômica desenvolvida por empresas menores, e a consequente necessidade de incentivar as atividades dos sujeitos com menor condição financeira.

A Constituição Federal de 1988 acabou recepcionando a antiga legislação. Posteriormente, surgiram as Leis nº 8.864/94 e nº 9.841/99, esta última revogando expressamente as duas legislações anteriores e instituindo o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Em 1996, a Lei nº 9.317 foi a primeira a regulamentar o tratamento diferenciado e favorecido no âmbito federal. A partir desta norma, vários Estados e alguns Municípios criaram suas leis próprias, visando a um tratamento simplificado das pequenas empresas, mas não havia um tratamento conjunto da matéria entre todos os entes da federação. Isso ocorreu porque Estados e Municípios só poderiam participar da arrecadação unificada mediante convênios específicos com a União.

O grande número de normas existentes podia implicar em situações conflitantes, pois imagine uma empresa situada em São Paulo, que exercia atividades também no Rio de Janeiro, sendo que cada um dos Estados e respectivas capitais possuíam normas próprias, regulamentando a tributação das pequenas empresas.

A Emenda Constitucional nº 42 de 2003, trouxe mudanças importantes para o regime do tratamento diferenciado das pequenas empresas. Em primeiro lugar, inseriu o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição, que previu, pela primeira vez, a *administração integrada*:

“XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.”

A mesma Emenda alterou o processo legislativo das normas que viessem a regulamentar o tratamento diferenciado das pequenas empresas. A partir de agora, só mediante Lei Complementar, conforme inciso *d* do artigo 146 da Constituição e seu parágrafo único:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

A Emenda nº 42/03 também decretou o fim dos regimes especiais de tributação das pequenas empresas até então vigentes, a partir do momento em que a Lei Complementar prevista no artigo 146 entrasse em vigor. Esta é a redação do artigo 94 do ADCT:

“Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, *d*, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

Embora houvesse normas regulamentando o tratamento diferenciado, só a partir da Emenda Constitucional nº 42/03, o sistema deixou de ser descentralizado, passando a existir a possibilidade de administração integrada e regime único de arrecadação.

A Lei Complementar nº 123/06 surge nesse cenário centralizador de fiscalização, arrecadação e administração tributárias. O artigo 1º da norma traz os principais aspectos decorrentes da centralização, os quais consistem, dentre outros, na apuração e recolhimento dos tributos mediante regime único de arrecadação de todos os entes políticos federados. Em outras palavras, o contribuinte microempresa ou empresa de pequeno porte deve recolher, em um único documento, os tributos decorrentes de sua atividade, cabendo à União repassar a Estados, Distrito Federal e Municípios, os tributos que lhe disserem respeito.

É importante deixar claro que a Lei Complementar não alterou o instituto da competência tributária, o que não poderia ter ocorrido, por se tratar de matéria de índole constitucional. De fato, atribuir a um determinado ente a legitimidade para representar os outros em ações judiciais não significa modificar a competência para instituir leis em matéria tributária. Tal situação constitui ofensa à coisa julgada, assunto a ser tratado agora.

3.2 A coisa julgada e sua extensão subjetiva

A extensão subjetiva da coisa julgada é uma preocupação universal para os processualistas. Focarei o assunto na abordagem do nosso ordenamento jurídico. A primeira parte do artigo 472 do Código de Processo Civil regulamenta, de maneira geral, a eficácia ultrapartes da sentença: “A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando nem prejudicando terceiros”.

O referido Código Processual, de 1973, materializa o princípio constitucional do contraditório, pois não permite que terceiros sejam atingidos por uma decisão judicial da qual não fizeram parte. Ocorre que uma sentença nem sempre traz reflexos apenas para as partes envolvidas na relação processual, mas também para terceiros, aliás, Liebman já se referia à eficácia natural da sentença em relação a terceiros, como comando emanado de autoridade.

A procedência de uma ação reivindicatória de imóvel movida em face de um determinado sujeito, que resida naquele bem com seu filho incapaz, atingirá não apenas o réu, como seu filho, que terá que desocupar o imóvel, mesmo sem ter sido parte no processo. Neste caso, verifica-se que há dois tipos de interesse: o direto, que envolve o réu, e o indireto, que envolve o filho. A doutrina costuma falar em interesse jurídico (direto) e interesse meramente econômico (reflexo).

Outro exemplo é encontrado nas ações possessórias, em que o possuidor direto não fez parte da relação processual: são partes dois sujeitos discutindo um imóvel que já havia sido alienado para terceiro, porém este não providenciou a averbação da alienação no registro de imóveis competente. Diante de várias situações semelhantes, há previsão processual expressa de defesa dos interesses daquele que não participou do processo: os embargos de terceiro.

O direito brasileiro prevê alguns meios de impugnação às decisões que interfiram em relação a terceiros que não participaram da relação processual. Temos a ação rescisória, com todas as limitações decorrentes do rol taxativo, mas também existe a ação declaratória de nulidade da sentença, amplamente defendida pela doutrina, e acatada pela jurisprudência, bem como as impugnações ao cumprimento de sentença e embargos à execução, sem falar nos embargos de terceiro.

O tratamento da coisa julgada no direito brasileiro depende da tutela pleiteada na lide. Com exceção da coisa julgada endoprocessual, que é comum para os diversos tipos de tutela, os efeitos variam entre a tutela coletiva e a tutela individual, quando a primeira não envolve todos os interessados no processo. A Lei da Ação Civil Pública e, principalmente, o Código de Defesa do Consumidor (CDC) são os principais instrumentos legais que tratam sobre o tema.

O Superior Tribunal de Justiça, acolhendo posição doutrinária sobre o tema, resolveu adotar a teoria do microssistema processual coletivo, em que consigna que as diversas leis que tratam sobre tutela coletiva devem interagir entre si, como o CDC, Lei de Ação Civil Pública, Lei de Ação Popular, Lei de Improbidade Administrativa, dentre outras (REsp 695.396/RS, 1ª T. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 12.4.11, DJe 27.4.11).

O CDC regulamenta os efeitos da coisa julgada nas ações coletivas. Adotando-se a teoria do microssistema processual coletivo, pode-se afirmar que o Capítulo IV da Lei nº 8.078/90 aplica-se também às demais normas que tratam da tutela coletiva. A redação legal é a seguinte:

“CAPÍTULO IV

Da Coisa Julgada

Art. 103. Nas ações coletivas de que trata este código, a sentença fará coisa julgada: I - *erga omnes*, exceto se o pedido for julgado improcedente por insuficiência de provas, hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação, com idêntico fundamento valendo-se de nova prova, na hipótese do inciso I do parágrafo único do art. 81;

II - *ultra partes*, mas limitadamente ao grupo, categoria ou classe, salvo improcedência por insuficiência de provas, nos termos do inciso anterior, quando se tratar da hipótese prevista no inciso II do parágrafo único do art. 81;

III - *erga omnes*, apenas no caso de procedência do pedido, para beneficiar todas as vítimas e seus sucessores, na hipótese do inciso III do parágrafo único do art. 81.

§ 1º Os efeitos da coisa julgada previstos nos incisos I e II não prejudicarão interesses e direitos individuais dos integrantes da coletividade, do grupo, categoria ou classe.

§ 2º Na hipótese prevista no inciso III, em caso de improcedência do pedido, os interessados que não tiverem intervindo no processo como litisconsortes poderão propor ação de indenização a título individual.

§ 3º Os efeitos da coisa julgada de que cuida o art. 16, combinado com o art. 13 da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, não prejudicarão as ações de indenização por danos pessoalmente sofridos, propostas individualmente ou na forma prevista neste código, mas, se procedente o pedido, beneficiarão as vítimas e seus sucessores, que poderão proceder à liquidação e à execução, nos termos dos arts. 96 a 99.

§ 4º Aplica-se o disposto no parágrafo anterior à sentença penal condenatória.

Art. 104. As ações coletivas, previstas nos incisos I e II e do parágrafo único do art. 81, não induzem litispendência para as ações individuais, mas os efeitos da coisa julgada *erga omnes* ou *ultra partes* a que aludem os incisos II e III do artigo anterior não beneficiarão os autores das ações individuais, se não for requerida sua suspensão no prazo de trinta dias, a contar da ciência nos autos do ajuizamento da ação coletiva.”

Traduzindo a lei, podemos afirmar que a coisa julgada nos processos coletivos pode ocorrer das seguintes maneiras: *secundum eventum litis* e *secundum eventum probatio*. Além disso, deve-se observar o artigo 16 da Lei de Ação Civil Pública e o artigo 2º-A da Lei nº 9.494/97, que disciplina a tutela antecipada em face da Fazenda Pública, os quais dispõem sobre o limite territorial da coisa julgada, delimitando os efeitos da decisão à esfera territorial abrangida pela competência do órgão jurisdicional emissor do comando para o caso litigioso. Assim, uma decisão de um juiz do Estado de São Paulo só poderá abranger jurisdicionados deste Estado, por exemplo.

A coisa julgada *secundum eventum litis* pode ter efeitos diferentes, dependendo do resultado da tutela concedida (ou denegada). Assim, quando a sentença é de improcedência, e os direitos envolvidos são difusos, coletivos em sentido estrito ou individuais homogêneos, a sentença fará coisa julgada para o substituto processual que ingressou com a demanda (ou mesmo para o legitimado coletivo que não participou do processo), mas nunca para os indivíduos que não participaram da lide. Exemplificando, uma ação coletiva movida pelo Ministério Público e determinada associação de consumidores que seja julgada improcedente não prejudicará os consumidores que não participaram diretamente da relação processual, mas tanto o MP, quanto a associação que foi parte, bem como terceira associação que não integrou a relação processual, não poderão propor a mesma demanda.

Caso a sentença seja procedente, três consequências podem surgir: quando os direitos forem difusos (sujeitos indeterminados), ou individuais homogêneos (sujeitos determináveis e direitos definidos, com tratamento coletivo do processo), a eficácia é para todos (*erga omnes*), ou seja, mesmo quem não participou do processo será beneficiado; nos direitos coletivos em sentido estrito, a eficácia será *ultrapartes* (apenas para os indivíduos que integrem determinada classe e possam ser individualizados).

A coisa julgada coletiva também não surte efeitos quando a ação é improcedente, pela falta de provas. Neste caso, tanto o legitimado coletivo (seja substituto processual ou legitimado extraordinário em sentido estrito), quanto o indivíduo, poderão propor nova demanda. Apenas o legitimado extraordinário que propôs a demanda ficará impedido de rediscutir a matéria.

Outro ponto imprescindível para compreensão da coisa julgada nas ações coletivas diz respeito ao sistema de representação adotado na defesa dos interesses dos substituídos. Na Alemanha, o modelo da legitimação coletiva (*verbandssklage*) permite que as associações tenham uma legitimação ativa especial, atuando como sujeito supraindividual, mas agindo em nome próprio, sem defesa dos interesses individuais.

Nosso ordenamento inspirou-se no modelo norte-americano, das *class actions*, porém com algumas restrições: no sistema dos Estados Unidos, há extensão da coisa julgada para terceiros, mas leva-se em consideração a legitimação adequada dos indivíduos, ou seja, o substituto processual tem que representar os substituídos de maneira eficiente, para que a coisa julgada lhes seja estendida. Além disso, há notificação dos indivíduos para que adiram ou optem por não participar da ação coletiva (*right to opt out*).

No Brasil, há possibilidade da coisa julgada coletiva não ser extensível a determinados sujeitos que optem por litigar individualmente defendendo seus direitos. Neste caso, ao tomar ciência da ação coletiva, o indivíduo pode pleitear a suspensão da ação individual, para que aguarde o resultado da demanda coletiva. Caso esta venha a ser procedente, o indivíduo desiste da ação individual e promove a execução do julgado na demanda coletiva; caso improcedente, ele pleiteia a continuidade da ação individual.

Observem que os estudos se concentram na coisa julgada para o pólo ativo, mas tais explicações também merecem aplicação no pólo passivo da demanda.

3.3 A evolução da legitimação passiva até a LC nº 123/2006

Já falamos sobre legitimidade ordinária, extraordinária e substituição processual, e destacamos que a legitimação exclusiva da União nas ações judiciais envolvendo o Supersimples é exemplo de substituição processual. Assim, é fundamental expor os efeitos que a substituição processual traz aos sujeitos integrantes do processo e àqueles que não participaram da lide.

A regra, no nosso ordenamento jurídico, é que apenas o titular do direito material possui legitimidade para ingressar em juízo, e está expressa no artigo 6º do CPC, como já abordado acima. Quando a lei fala em pleitear direito, não se refere apenas ao autor da ação, mas também à parte passiva, pois a parte demandada pleiteia direitos no processo, mesmo que seja para não modificar um *status* vigente. Assim, a legitimação extraordinária é exceção e depende de previsão legal expressa, em ambos os pólos do processo.

Não há outro sentido na norma, principalmente no Brasil, país marcado por uma litigiosidade intensa, com sobrecarga de demandas individuais, o que implica, dentre outras causas, na morosidade da prestação jurisdicional. Incentivar e garantir instrumentos para a coletivização das demandas de massa pode ser um meio de diminuir este retardo.

A previsão do artigo 41 da LC nº 123/06 não é propriamente de legitimação passiva coletiva, e sim, típico caso de substituição processual. Vamos às consequências decorrentes da substituição processual.

A primeira consequência está relacionada ao ônus da sucumbência. Imagine uma ação de repetição de indébito discutindo o Imposto de Renda e o ISS no Supersimples. De acordo com a norma, apenas a União integrará a lide. Suponha que a demanda seja procedente e que a União tenha que repetir a quantia discutida. Não há novidades quanto ao imposto de renda, mas, em relação ao ISS, a União terá que devolver o tributo. Os defensores desta substituição podem dizer que a União se ressarcirá via CGSN, através

de desconto no momento do repasse, o que é um argumento plausível, porém, e a sucumbência processual?

O Município não foi parte, e a União não é titular do ISS, mas terá que pagar custas e honorários advocatícios decorrentes da sua derrota no processo judicial. Seria possível compensar tal ônus via CGSN também? Entendo que a resposta é negativa, decorrente da ausência de previsão normativa.

Além de arcar com ônus que deveria ser repassado a terceiro, a União ainda terá um aumento nas demandas judiciais, o que implicará na necessidade de contratação de mais Procuradores Federais, para defender interesses de outros entes. Estados e Municípios, por sua vez, ficariam livres dos ônus da sucumbência e poderiam até abrir mão de cargos de Procuradores do Estado e do Município, já que as demandas seriam reduzidas sensivelmente.

Percebe-se que o problema da sucumbência traz outro reflexo, que é o aumento do trabalho para os Procuradores Federais, com a consequente diminuição para os Procuradores do Estado e Municípios.

Outra consequência da substituição processual que entendo mais relevante refere-se à eficácia da coisa julgada para o substituto e para o substituído. Voltando aos apontamentos da doutrina sobre interesse direto e indireto no processo, pode-se dizer que o substituído que não participou do processo apenas deixou de ser parte formalmente, pois seu interesse estava sendo representado por um legitimado que possuía interesses naquele direito do substituído, mesmo que indireto.

Exemplificando a afirmação acima, quando a União contesta uma demanda de repetição de indébito envolvendo tributos federais e municipais no Supersimples, verifica-se que a improcedência da ação é do interesse direto da União (substituto), consequentemente, o Município estará bem representado nesta seara.

Ocorre que, adotando-se a teoria do microssistema processual coletivo, a extensão da coisa julgada, sem que seja oportunizado ao Município exercer o contraditório, dependerá da adequada representação da União, e da improcedência da demanda. Caso o pedido seja procedente, e o Município não integre a relação processual, não haverá possibilidade da coisa julgada ser-lhe extensível, pois, como já abordado acima, ofenderia a teoria do *secundum eventum litis*, enxergada a partir da ação coletiva passiva.

A cisão entre sujeito titular do direito material e o sujeito que integra a relação processual, respectivamente substituído e substituto processual, acaba não sendo acolhida pelo microssistema processual coletivo brasileiro, que impõe restrições à extensão da coisa julgada nestes tipos de demanda.

4. Considerações finais

Verificamos que a legitimação extraordinária exclusiva da União nas ações envolvendo o Supersimples não ofende o princípio da Federação, pois a competência tributária não foi afastada.

A legitimidade deixa de ser totalmente exclusiva, quando se permite que os demais entes federados prestem auxílio à União, nos processos em que houver interesse daqueles. Questionamos qual seria a natureza jurídica do referido auxílio, que pode ser entendida como uma espécie de assistência.

O grande problema encontrado no presente estudo refere-se à extensão da coisa julgada a Estados, Distrito Federal e Municípios, quando não prestarem auxílio à União,

o que pode implicar em ofensa ao princípio constitucional do devido processo legal, mais especificamente aos do contraditório e ampla defesa.

Além disso, outros problemas reflexos surgem decorrentes desta legitimação exclusiva: a sobrecarga de trabalho da Procuradoria Federal, em detrimento das Procuradorias dos Estados e Municípios, sem falar no ônus da sucumbência processual para União, mesmo que envolva tributos que não lhe pertencem.

Entendo que a intenção de unificar a arrecadação de tributos é importante, porém, retirar a legitimidade de pessoas jurídicas de direito público talvez não seja a melhor maneira de concretizar este comando, notadamente quando envolve ofensa direta a texto constitucional, o que deverá implicar em questionamentos sobre a legalidade dos dispositivos tratados neste artigo.

5. Referências

ASSIS, Araken de. Substituição processual. In: *Leituras complementares de processo civil*, org. Fredie Didier Jr., 7ª ed., Ed. Jus Podium, 2009, p. 49-64.

BARBOSA, Washington Luis Batista. Lei Complementar nº 123: a Capacidade Postulatória dos Procuradores Estaduais e o Pacto Federativo. In: *Boletim de Direito Administrativo*, vol. 25, nº 3, São Paulo: NDJ, 2009, p. 305-317.

BARROS, Sidney Ferro; SANTOS, Cleônimo dos. Manual do Supersimples. 2ª ed. São Paulo: IOB, 2009.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>, acesso em 18 fev. 2012, 11h00.

CINTRA, Antônio Carlos de. Estudo sobre a substituição processual no direito brasileiro. In: *Revista dos Tribunais*, ano 92, v. 809, RT: 2003, p. 743-756.

LAVIERI, Aline Paladini Mammana. Dos tributos e contribuições. In: *Comentário à Lei do Supersimples LC 123/06*, Org. Halley Henares Neto, Ed. Quartier Latin, 2007, p. 65-94.

LOUBET, Leonardo Furtado. Bases Jurídico-positivas do simples nacional: contraponto entre as reformas constitucionais, as inovações legais e a organicidade do sistema diante da tendência unificadora da administração tributária. In: *Comentário à Lei do Supersimples LC 123/06*, Org. Halley Henares Neto, Ed. Quartier Latin, 2007, p. 20-25.

NOGUEIRA JÚNIOR, Alberto. Litisconsórcio passivo entre sujeitos ativos tributários no regime do simples nacional. In: *Revista do processo*, ano 34, nº 169, março/2009, p. 141-159.

PIZZOL, Patrícia Miranda. Legitimidade extraordinária e sua abrangência. In: *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, nº 25, abr/jul, 1999, p. 157-214.

TUCCI, José Rogério Cruz e. Garantias constitucionais do processo. In: *Revista do Advogado (AASP)*, ano XXVIII, nº 99, p. 62-79.