

## Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência

Fernando Facury Scaff\*

**Resumo:** O estudo trata do desequilíbrio nas condições normais de concorrência, fruto de uma decisão judicial transitada em julgado sobre matéria tributária que alcança a um contribuinte, ou a um pequeno número deles, sendo que os demais que concorrem no mesmo mercado econômico, em situações jurídicas idênticas, obtiveram decisões diversas daquela. A onerosidade concorrencial pode atingir de forma favorável ou desfavorável a este pequeno grupo de contribuintes, caso tenham obtido ou não vantagens econômicas decorrentes daquela ação. Em apertada síntese, o objeto deste estudo é a situação em que uma decisão jurisdicional em matéria tributária tenha sido proferida para um agente econômico, ou para um pequeno grupo deles, em desacordo com outra que tenha sido proferida para agentes econômicos que se encontram em um sistema concorrencial. Um dos grupos pode ter sido privilegiado ou onerado com a decisão transitada em julgado, o que determinará sua posição na relação processual indicada: como autores, em caso de terem sido prejudicados; ou como réus, em caso de terem sido beneficiários. A pergunta que se pretende responder é: existem direitos a serem argüidos perante o Poder Judiciário pelos grupos prejudicados para tentar reverter a situação prejudicial em que se encontram? Caso positivo, como proceder? A complexidade da análise aumenta a partir da constatação que não se trata de uma situação singelamente concorrencial entre agentes econômicos privados, mas triangular, pois de um dos lados do embate encontrar-se-á o Estado Fiscal, que teve suas receitas ou (a) alcançando a todos os agentes econômicos, exceto a um grupo que obteve judicialmente a desoneração pretendida; ou (b) alcançando apenas a um grupo que foi obrigado judicialmente a pagar aquela determinada incidência tributária, ao que não foi obrigado o outro grupo. A análise, portanto, deve levar em conta o delicadíssimo equilíbrio concorrencial entre agentes privados, e também a correlação entre estes grupos e o Fisco.

**Abstract:** The study is about the imbalance in normal conditions of competition, fruit of a judicial decision transited in judged about tributary matter that reaches one taxpayer, or a small number of them, being the remaining who compete in the same economic market, in identical legal situations, obtained decisions different from that. The onerous competition may affect favorably or unfavorably this small group of taxpayers, in case they have obtained (or not) economic advantages resulting from that action. Synthesizing, the object of this study is the situation in which jurisdictional decision in tributary matter has been pronounced by an economy agent, or by a small group of them, in disagreement with another one that has been pronounced by economy agents who are in a competition system. One of the groups may have been privileged or charged with the decision transit in rem judicatam, which will determine its position in the indicated processual relation: as authors, in case of having been harmed; or as defendants, in case of having been benefited. The question intended to be answered is: Are there any rights to be argued before the Legal Power by the harmed groups in an attempt to revert the damaging situation they are in? If so, how to proceed? The complexity of the analysis increases starting from the observation that it is not a simple competition situation between private economy agents, but a triangular one, for at one side of the clash will be the Fiscal State, which had its revenue either a) reaching all the

\* Doutor em Direito pela USP, Professor da Universidade Federal do Pará, sócio do escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro e Scaff - Advogados.

## EFEITOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

economy agents, except a group that lawfully obtained a claimed release of charge; b) or reaching just one group that was legally forced to pay that determined tributary incidence, which the other group was not forced to. The analysis, therefore, should take into account the very fragile competition balance between those private agents, as well as the correlation between these groups and the Internal Revenue Service.

**Palavras-chaves:** Direito Tributário – Concorrência – Controle de Constitucionalidade – Coisa Julgada.

**Key Words:** Tributary Law – Competition – Constitutionality Control – Res Judicata.

**Sumário:** I - Posição da Questão; II - Liberdade de Iniciativa Econômica e Livre Concorrência; III - Isonomia, Livre Concorrência e Neutralidade Econômica dos Tributos; IV - Controle de constitucionalidade pelo STF, efeitos da coisa julgada e livre concorrência; a) Controle concentrado com declaração de inconstitucionalidade; b) Controle concentrado com declaração de constitucionalidade; c) Controle difuso com declaração de inconstitucionalidade; d) Controle difuso com declaração de constitucionalidade; V - Conclusões; Bibliografia citada.

**Summary:** I - Position of the Question; II - Freedom of Economic Initiative and Free Competition; III - Equality, Free Competition and Economic Neutrality of the Tributes; IV - Constitutionality control by the Federal Supreme Court; effects of the *Res Judicata* and free competition; a) Concentrated control with declaration of unconstitutionality; b) Concentrated control with declaration of constitutionality; c) Diffuse control with declaration of unconstitutionality; d) Diffuse control with declaration of constitutionality; V - Conclusions; Cited bibliography.

### I Posição da Questão

01. Tratar sobre os efeitos da coisa julgada e a livre concorrência traz ao debate dois princípios jurídicos de largo espectro para o desenvolvimento de um sistema capitalista de mercado regulado: o da *Segurança Jurídica*, capitaneado pela concretude de uma decisão judicial transitada em julgado, na qual sequer caiba a interposição de ação rescisória, e o da *Isonomia*, insito a um sistema de Livre Concorrência no seio do Estado Social e Democrático de Direito, fulcral para o desenvolvimento do sistema capitalista, através do qual o Estado estabelece os parâmetros para que os agentes econômicos possam concorrer em igualdade de condições no mercado.

O estudo em apreço trata do desequilíbrio nas condições normais de concorrência, fruto de uma decisão judicial transitada em julgado sobre matéria tributária que alcança a um contribuinte, ou a um pequeno número deles, sendo que os demais que concorrem no mesmo mercado econômico, em situações jurídicas idênticas, obtiveram decisões diversas daquela. A onerosidade concorrencial pode atingir de forma favorável ou desfavorável a este pequeno grupo de contribuintes, caso tenham obtido ou não vantagens econômicas decorrentes daquela ação.

Imagine-se, por exemplo, o caso da empresa X que obteve a declaração de inconstitucionalidade de uma norma através do controle *difuso* de

constitucionalidade das leis, em decorrência do qual deixou de pagar certo tributo. Suponha-se ainda que o processo tenha transitado em julgado e que não caiba sequer uma ação rescisória. Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, através de controle *concentrado* de constitucionalidade das leis, declara que aquela norma é constitucional, e que a referida incidência tributária deve permanecer para todas as empresas que desenvolverem aquela atividade. Certamente o *custo fiscal* da empresa X será bastante menor que o de suas concorrentes. Haverá Justiça na manutenção dessa vantagem fiscal *legalmente* obtida?

Esta mesma situação pode ser relatada de modo inverso, quando somente um pequeno grupo de empresas, ou apenas uma, não obtenha a decisão judicial desoneratória daquela incidência fiscal, que a imensa maioria de suas concorrentes obteve. Este grupo ficará bastante onerado em face de seus concorrentes e acabará por ter enormes dificuldades de mercado na colocação de seus produtos. Haverá justiça na manutenção dessa onerosidade excessiva *legalmente* imposta?

Este debate incorporará a análise da articulação entre os dois tipos de controle de constitucionalidade existentes no Brasil: o *concentrado* e o *difuso*.

Em apertada síntese, o objeto deste estudo é a situação em que uma decisão jurisdicional em matéria tributária tenha sido proferida para um agente econômico, ou para um pequeno grupo deles, em desacordo com outra que tenha sido proferida para agentes econômicos que se encontram em um sistema concorrencial. Um dos grupos pode ter sido privilegiado ou onerado com a decisão transitada em julgado, o que determinará sua posição na relação processual indicada: como autores, em caso de terem sido prejudicados; ou como réus, em caso de terem sido beneficiários.

A pergunta que fica, e que se pretende responder, é: existem direitos a serem argüidos perante o Poder Judiciário pelos grupos prejudicados para tentar reverter a situação prejudicial em que se encontram? Caso positivo, como proceder?

02. A complexidade da análise aumenta a partir da constatação que não se trata de uma situação singelamente concorrencial entre agentes econômicos privados, mas triangular, pois de um dos lados do embate encontrar-se-á o Estado Fiscal, que teve suas receitas ou (a) alcançando a todos os agentes econômicos, exceto a um grupo que obteve judicialmente a desoneração pretendida; ou (b) alcançando apenas a um grupo que foi obrigado judicialmente a pagar aquela determinada incidência tributária, ao que não foi obrigado o outro grupo.

A análise, portanto, deve levar em conta o delicadíssimo equilíbrio concorrencial entre agentes privados, e também a correlação entre estes grupos e o Fisco.

03. Apenas por uma questão metodológica, deve-se registrar a diferença existente entre a presente situação - discussão sobre Livre Concorrência e limites da Coisa Julgada - e a questão dos "auxílios de Estado", que no Brasil é conhecido pelo nome genérico de "guerra fiscal".

## EFETOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

A guerra fiscal também acarreta problemas concorrenciais,<sup>1</sup> mas decorre de uma política pública estabelecida pelos Poderes Executivo e/ou Legislativo de uma determinada unidade política. No caso em apreço, não se há de falar em política pública, mas em um desequilíbrio na concorrência fruto de decisão do Poder Judiciário. Logo, registra-se a diferença entre as duas situações, a fim de que não sejam realizadas maiores confusões a respeito do tema.

04. Por fim, e ainda de forma introdutória, mas vinculado ao item acima exposto, deve-se afastar do debate a incidência do art. 89 da Lei 8884/94, conhecida como lei de Defesa da Concorrência,<sup>2</sup> que obriga a intimação do CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica para, caso queira, intervir na qualidade de assistente nos processos judiciais em que se discute a aplicação da referida Lei. Afirma-se isto porque o caso em apreço não é regulado pela Lei 8884/84, pois esta parte da análise de condutas anticoncorrenciais praticadas pelas empresas contra o mercado. O que se analisa não decorre de um ato das empresas visando prejudicar a concorrência, mas de uma situação *de fato*, decorrente de uma decisão judicial conflitante, acobertada pela coisa julgada, que gera desequilíbrios concorrenciais. Pode ocorrer que nem mesmo o grupo que esteja em condições econômicas privilegiadas saiba de sua condição favorável, em face do fracionamento dos processos judiciais. Não se trata de um ato das empresas beneficiadas, mas uma *contingência* do sistema judicial que pode ocasionar este tipo de situação *de fato*.

Sabe-se que o art. 20 da Lei 8884/84 prevê a ocorrência de infração à ordem econômica “independentemente de culpa”.<sup>3</sup> Contudo, não se admite que este preceito alcance a situação concreta em apreço, pois a referida Lei regula situações decorrentes de atos realizados por agentes privados, e, na hipótese sob estudo, trata-se de um ato (ou um conjunto deles) realizado pelo Poder Judiciário que traz prejuízos à concorrência.

Observe-se que a situação é distinta daquela já apreciada pelo CADE em que as empresas obtêm provimentos judiciais com reflexos diretos no processo administrativo concorrencial. Veja-se, por exemplo, o caso do Processo Administrativo

<sup>1</sup> Para quem se interessar sobre o assunto, sugiro a leitura de Fernando Facury Scalf, *Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil*, RDDT 112:16, e Consulta 0038/99, proferida pelo CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica, cujo relator foi o Conselheiro Marcelo Calliari. Para uma análise do tema na União Européia: Antônio Carlos dos Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina: Coimbra, 2003. Em Portugal: Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Almedina: Coimbra, 2004.

<sup>2</sup> Art. 89. Nos processos judiciais em que se discuta a aplicação desta lei, o Cade deverá ser intimado para, querendo, intervir no feito na qualidade de assistente.

<sup>3</sup> Art. 20. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; II - dominar mercado relevante de bens ou serviços; III - aumentar arbitrariamente os lucros; IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

45/92 (CADE), em que uma empresa de transporte de produtos derivados de petróleo discutia com uma empresa distribuidora desses produtos aspectos concorrenciais. No curso do processo administrativo o Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu legítima a denúncia do contrato firmado entre as partes, como exercício regular de um direito, mas se absteve de tratar dos aspectos concorrenciais pertinentes.<sup>4</sup> Neste caso o que existe é um debate judicial entre partes privadas que igualmente litigam por aspectos concorrenciais junto ao CADE, o que é bastante diferente da hipótese sob análise.

É mais próximo do objeto de estudo deste trabalho a Representação nº 101/93 (CADE), em que a recusa injustificada de venda de bens decorreu de um acordo homologado em juízo, com força de coisa julgada. O CADE se absteve de declarar anticoncorrencial a recusa injustificada da venda de bens, pois esta havia sido determinada por acordo judicial devidamente homologado, com força de coisa julgada.<sup>5</sup> Mesmo assim, a hipótese é distinta da que ora se analisa.

Ademais, tratando-se o CADE de um órgão do Poder Executivo, não haveria como caber em sua alçada discutir questões referentes à *coisa julgada*, ato do Poder Judiciário. Ainda mais quando o desequilíbrio concorrencial decorre de matéria que envolve o Fisco, seja federal, estadual, municipal ou autárquico previdenciário.

Desta maneira, afasta-se da análise do caso a legislação atinente ao CADE, órgão que regula a concorrência no Brasil.

05. Feitas estas considerações coloca-se o debate como uma questão de colisão entre os dois Princípios Constitucionais acima referidos: da Segurança Jurídica, expresso pelos efeitos da coisa julgada; e o da Isonomia, que determina a Livre Concorrência em um Estado Social e Democrático de Direito. Ou seja, não há um debate entre licitude/ilicitude, mas entre dois Princípios Jurídicos decorrentes do exercício regular de direitos por parte dos agentes econômicos envolvidos.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> O acórdão teve como Relator o Conselheiro Leônidas Rangel Xausa e possui a seguinte ementa: "Compete ao CADE, com exclusividade, e não ao Poder Judiciário, o conhecimento e julgamento de ofensas a ordem econômica, eis que não cabe a ele decidir sobre danos à ordem econômica. A eventual decisão da Justiça Comum que porventura declara a licitude de uma conduta não atinge seus eventuais efeitos anticoncorrenciais, objeto da competência do CADE." José Inácio Gonzaga Franceschini, *Direito da Concorrência – Case Law*, SP, Singular, 2000, p. 560. Sobre direito da concorrência deve-se consultar Paula Forgioni, *Os Fundamentos do Antitruste*, 2ª ed. SP: RT, 2005.

<sup>5</sup> O acórdão teve como Relator o Conselheiro Marcelo Calliari e recebeu a seguinte ementa: "Não há falar em recusa injustificada de venda quando a interrupção de fornecimento seja decorrente de acordo judicial homologado em Juízo, com força de coisa julgada." José Inácio Gonzaga Franceschini, *Direito da Concorrência – Case Law*, SP: Singular, 2000, p. 1267.

<sup>6</sup> Sobre o tema dos Princípios Jurídicos sugiro a leitura de Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. No Brasil destacam-se duas obras: Eros Roberto Grau, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 8ª ed., SP: Malheiros, 2003 e Humberto Ávila, *Teoría dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, SP: Malheiros, 2003.

## EFEITOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

### II Liberdade de Iniciativa Econômica e Livre Concorrência

06. Uma primeira questão a ser enfrentada é a da distinção entre o conceito de *liberdade de iniciativa econômica*, constante do *caput* do art. 170 da Constituição e o de *livre concorrência*, inscrito no inciso IV daquele mesmo artigo.

*Liberdade de iniciativa econômica* decorre de um primado de *Liberdade*, que permite a todo agente econômico, público ou privado, pessoa física ou jurídica, exercer livremente, nos termos das leis, atividade econômica em sentido amplo. Parte de um conceito de liberdade de exercício da profissão, para os trabalhadores, e da liberdade do exercício de uma atividade econômica, para as empresas.<sup>7</sup>

Já a *livre concorrência* funda-se primordialmente na *Isonomia*, e não na *Liberdade* (a qual, embora não esteja afastada, não é primordial). Busca-se criar as condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição da República em seu art. 3º,<sup>8</sup> e respeitando os Princípios da Ordem Econômica.<sup>9</sup> Para que possa existir *livre concorrência* é imperioso que haja Isonomia entre os contendores na arena do mercado. A *livre concorrência* repudia os monopólios, pois eles são sua antítese, sua negação. Cabe ao Estado criar condições para que haja *livre concorrência*, não apenas com sua inação (exercício da *Liberdade*), mas com ações concretas, reprimindo o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros<sup>10</sup> (cuja base é a Isonomia).

Isto decorre do esgotamento do modelo de Estado Liberal clássico, quando passou a ser exigida a intervenção do Estado na atividade econômica, garantindo direitos e atuando de maneira a implementar uma igualdade material, e não apenas formal.

<sup>7</sup> Sobre o conceito de "liberdade de iniciativa", ver Eros Roberto Grau, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 8ª ed., SP: Malheiros, 2003, pp. 181 e ss.

<sup>8</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>9</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

<sup>10</sup> Art. 173, §4º, CF.

Vários foram os motivos que levaram ao esgotamento daquele modelo.<sup>11</sup> Vital Moreira dá como causa da transformação do Estado Liberal em Intervencionista o fato de ter sido considerada a venda de força de trabalho como a venda de uma qualquer mercadoria. O trabalhador não vende sua força de trabalho porque quer, mas por ter de utilizá-la para sua sobrevivência. “A liberdade do contrato transmuda-se na necessidade de aceitar as condições de um poder econômico mais forte”.<sup>12</sup> Ademais, como a quantidade de mão-de-obra é mais numerosa e pulverizada no mercado do que o capital, este levava vantagem no ato de contratar.

Marx expunha esta tese atacando o sistema capitalista, porém desonerando os capitalistas individualmente: “O capital não tem, por isso, a menor consideração pela saúde e duração da vida do trabalhador, a não ser quando é coagido pela sociedade a ter consideração. (...) De modo geral, porém, *isso também não depende da boa ou má vontade do capitalista individual. A livre concorrência impõe a cada capitalista individualmente, como leis externas inexoráveis, as leis imanentes da produção capitalista*”.<sup>13</sup> E, em nota de rodapé recheada de dados históricos, como era bem de seu gosto, Marx dispôs sobre o pedido que os capitalistas faziam para que o Estado interviesse a fim de regular a concorrência predatória que havia se formado sobre a miséria humana: “Assim, verificamos, por exemplo, que no começo de 1863, 26 firmas proprietárias de grandes cerâmicas em Staffordshire, entre elas, J. Wedgogo e Filhos, num memorial pedem ‘a enérgica intervenção do Estado’. A ‘concorrência com outros capitalistas’ não lhes permite nenhuma limitação ‘voluntária’ do tempo de trabalho das crianças etc. ‘Por mais que lamentemos os males acima mencionados, seria impossível impedi-los por meio de qualquer espécie de acordo entre os fabricantes (...) Considerando todos esses pontos, chegamos à convicção de que é necessária uma lei coativa’”.<sup>14</sup>

Tal tipo de argumentação, oriunda do próprio Karl Marx, demonstra que a intervenção do Estado no domínio econômico decorreu de um imperativo do próprio sistema liberal então existente, que dela necessitou a fim de regular as relações privadas concorrenciais e predatórias que surgiam. Foi como uma imposição do sistema para sua manutenção, e não uma forma de seu ultrapassamento. Sua mitigação favoreceu a sua permanência. É preciso que o Estado conforme o mercado a fim de permitir a maior *isonomia* possível na concorrência.

Entende-se, pois, que a *liberdade de iniciativa econômica* é um preceito fundado na Liberdade, pois permite o exercício de atividades pelos particulares; já o exercício da *livre concorrência* é um preceito fundado na Isonomia, pois exige do Estado ações que permitam seu exercício de modo a evitar a criação de monopólios e de posições dominantes de mercado.

<sup>11</sup> Para uma análise mais detalhada sobre o assunto, ver Fernando Facury Scaff, *Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista*, 2ª ed., RJ: Renovar, 2001.

<sup>12</sup> Vital Moreira, *A ordem jurídica do capitalismo*. Coimbra: Ed. Centelha, 1973, p. 80.

<sup>13</sup> Karl Marx, *O Capital*. Trad. Régis Barbosa e Flávio Kothe. 2ª ed., SP: Nova Cultural, 1985, p. 215.

<sup>14</sup> *Op.cit.*, p. 215, nota de rodapé nº 114, 1ª parte.

## EFEITOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

### III Isonomia, Livre Concorrência e Neutralidade Econômica dos Tributos

07. Para melhor compreensão do Princípio da Isonomia, Robert Alexy<sup>15</sup> disserta com notável propriedade estabelecendo os parâmetros para sua compreensão e em quais hipóteses há de haver uma ação visando recomposição do equilíbrio violado.

Parte o Autor do preceito de que “todas as pessoas são iguais perante a lei” constante da Constituição Alemã (art. 3º, §1º) e também da brasileira (art. 5º, *caput*) e demonstra que não é suficiente tratar a todos de forma absolutamente igual, pois, nestas hipóteses, se chegaria a verdadeiros absurdos, tais como estabelecer que todos devem prestar o serviço militar, inclusive os recém nascidos, pois todos são iguais perante a lei.<sup>16</sup> Não é desta forma que se deve interpretar a norma. É necessário que se verifique em quais situações é possível fazer distinções.

Também o amplo preceito de que “se deve tratar igual ao igual e desigual ao desigual” não dá parâmetros para o tratamento da desigualdade, mas apenas da igualdade. Segundo o Autor, a seguir este preceito, toda a legislação nazista contra os judeus estaria contemplada,<sup>17</sup> pois trataria “os desiguais” de forma desigual.

A solução, segundo Alexy, está no entendimento do Princípio da Isonomia assim formulado para o tratamento *igualitário*:

“Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual”.<sup>18</sup>

Por esta máxima, todos devem ser tratados de forma igual, desde que não haja uma razão suficiente que permita a diferenciação.

E para o tratamento *não-igualitário* o preceito deve ser lido da seguinte forma:

“Se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual”.<sup>19</sup>

É imperioso que seja demonstrada a existência de “razão suficiente” para determinar a *quebra da isonomia*. Uma vez tendo sido demonstrada esta razão, é impositivo o tratamento diferenciado (“está ordenado”, diz o Autor).

08. Nesta esteira, haveria um *direito subjetivo* à isonomia, a ser patrocinado por quem estivesse sendo tratado de forma não-isonômica. E isto pode ocorrer das seguintes formas, segundo Alexy.

<sup>15</sup> Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pp. 381-418.

<sup>16</sup> *Op.cit.*, p. 384.

<sup>17</sup> *Op.cit.*, p. 386.

<sup>18</sup> *Op.cit.*, p. 395.

<sup>19</sup> *Op.cit.*, p. 397.

a. "Se alguém - devido a uma violação da máxima da igualdade - é afetado por uma proibição, pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade, à omissão da intervenção, é dizer, a um direito de *status negativo*. Neste caso, a 'omissão de um tratamento desigual' é uma ação negativa."<sup>20</sup>

Esta hipótese contempla uma hipótese de vedação ao exercício de direitos de tal forma que viole a Isonomia que deve haver entre iguais. O provimento que se deve buscar é a cessação desta vedação..

b. "Se alguém - como consequência de uma violação da máxima de igualdade - não é favorecido pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade a ser favorecido, é dizer, um direito de *status positivo*. Neste caso, a 'omissão de um tratamento desigual' é uma ação positiva."<sup>21</sup>

Esta hipótese contempla a hipótese da concessão de benefícios a uns e não a outros, de tal forma que também a Isonomia reste violada. O provimento a ser buscado deve ser de índole positiva, a fim conceder tratamento igual a quem seja idêntico.

Seguindo esta linha de raciocínio, há um direito público subjetivo a quem tiver sido prejudicado pela quebra da isonomia a pedir uma equiparação. Desta forma, o pedido deve ser de retorno da isonomia violada, seja através de:

a. uma ação *negativa*, que *impeça* o tratamento discriminatório adotado e coloque os favorecidos na mesma condição dos prejudicados;

b. seja através de uma ação *positiva*, que *eleve* o grupo prejudicado à situação dos favorecidos.

09. Um dos requisitos para o exercício da *livre concorrência*, que, como vimos, tem por base primordial o Princípio da Isonomia, é que os tributos sejam *economicamente neutros* para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante. Trata-se do princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos, que impede que este tipo de "intervenção econômica" do Estado cause desequilíbrios concorrenciais.

Entendo que o Princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos pode ser encontrado em nosso sistema jurídico a partir do Princípio da Isonomia Fiscal (art. 150, II, CF)<sup>22</sup> que veda ao Poder Público o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente,<sup>23</sup> o que alcança, sem a menor sombra de dúvida, os aspectos concorrenciais.

<sup>20</sup> *Op.cit.*, p. 417.

<sup>21</sup> *Op.cit.*, p. 418.

<sup>22</sup> Entende Ricardo Lobo Torres que se trata de um Princípio não positivado em nosso sistema jurídico. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II, - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. RJ: Renovar, 2005, pp. 333-335.

<sup>23</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, ...

## EFEITOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

Em face da raiz comum na Isonomia, pode-se também vê-lo, apenas que de maneira remota, no Princípio da Uniformidade dos Tributos.<sup>34</sup> Ocorre que este tem maior ênfase no Princípio Federativo, pois visa evitar tratamento desigual por parte da União e Estados e Municípios, nada mencionando acerca dos agentes econômicos, embora estes estejam sempre, ao final, na qualidade de contribuintes *de fato* ou *de direito*. Além disso, trata-se de uma determinação específica para a esfera federal de governo.

Pode-se ter uma idéia do forte impacto concorrencial da quebra desta neutralidade econômica dos tributos ao analisar as planilhas elaboradas pela Consultoria KPMG por solicitação do CADE na Consulta 0038/99, relatada pelo Conselheiro Marcelo Calliari, acerca da guerra fiscal no âmbito do ICMS. A despeito deste estudo não se referir à guerra fiscal, como acima mencionado, o exemplo é válido para demonstrar referido impacto.

O exemplo trazido à baila data do ano 2000 e é hipotético para uma empresa que produza sabonetes e leva em consideração os custos e preços constantes do Balanço Anual da Gazeta Mercantil. Assim, segundo a KPMG, o Lucro Líquido dessa hipotética empresa produtora de sabonetes, com ICMS de 18% decorre da seguinte composição de custos:

ICMS DE 18%		
Conta		Resultado
Faturamento		100,00
Impostos Indiretos		-28,87
IPÍ	0,10	-9,09
ICMS	0,18	-16,36
PIS/COFINS	0,04	-3,32
Receita Líquida		71,23
Custo de Produção		-40,45
Matérias		-20,60
Mão-de-Obra		-14,70
Encargos		-5,15
Lucro Bruto		30,78
Despesas Operacionais		-26,74
Salários		-9,70
Encargos		-3,40
CPMF		-0,36
Financeiras		-5,98
Outras		-7,30
Lucro Operacional		4,04
IR/CS		-1,33
Lucro Líquido		2,71

Ocorre que na hipótese do ICMS ser reduzido, o valor do lucro se multiplica várias vezes. A tabela seguinte, também elaborada pela KPMG a pedido do CADE para aquele processo, demonstra a variação do lucro líquido desta hipotética indústria de fabricação de sabonetes na proporção da redução das alíquotas de ICMS:

<sup>34</sup> Art. 151, I, CF.

Aliquotas de ICMS	Lucro/Faturamento	Variacão de ICMS	Variacão do Lucro
18%	2,71%	0%	0%
12%	6,20%	-33%	128%
8%	8,54%	-56%	215%
0%	13,21%	-100%	388%

Ou seja, com uma redução de 6 pontos percentuais de ICMS (de 18% para 12%) o lucro da empresa passa de 2,71% sobre o faturamento, para 6,20% sobre a mesma base; isto é aumenta 128%. E assim por diante, como demonstra a tabela.

O exemplo acima, como referido,  hipotético e datado do ano 2000, mas é significativo para demonstrar o que pode ocasionar no âmbito concorrencial a quebra da neutralidade econômica dos tributos aplicada a uma empresa, ou a um grupo de empresas.

10. Da mesma forma, retornando ao caso sob estudo, este impacto econômico, decorrente da quebra da neutralidade fiscal pode se dar em função de uma vitória processual aplicada a uma empresa, ou a um grupo de empresas, de forma destoante do conjunto daquele segmento econômico, e para qualquer tributo. O impacto concorrencial  enorme e deve ser evitado pelo ordenamento jurídico sob pena de quebra do Princípio da Livre Concorrência, fundado que é na Isonomia. Será isonômico manter esta distorção econômico-tributária, mesmo que acobertada pelo Princípio da Segurana Jurídica, fruto da coisa julgada? Ou haverá ai uma "razão suficiente" (Alexy) que determine a revisão da coisa julgada, relativizando a Segurana Jurídica? Existem fórmulas processuais para se chegar a esta solução isonômica?

#### IV. Controle de Constitucionalidade pelo STF, Efeitos da Coisa Julgada e Livre Concorrência

11. Uma das vertentes do Princípio da Segurana Jurídica é a *coisa julgada*, que se trata de um *ato jurídico perfeito formalizado perante o Poder Judiciário*, e que, por isso mesmo, contemplado como um direito e garantia individual em nossa Constituição.<sup>25</sup> Sua eficácia torna imutável a sentena, da qual não mais caiba recurso ordinário e extraordinário,<sup>26</sup> cabendo, quando muito,

<sup>25</sup> Art. 5, XXXVI - a lei não prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada

<sup>26</sup> CPC, Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentena, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

## EFETOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

em restritas hipóteses, ação rescisória<sup>27</sup> no prazo máximo de dois anos a contar do trânsito em julgado da ação.<sup>28</sup>

Sabe-se hoje que seus efeitos não são imutáveis no tempo, especialmente em matéria tributária,<sup>29</sup> e que sua rigidez pode ser relativizada em algumas situações,<sup>30</sup> a mais comum delas a da chamada de *coisa julgada inconstitucional*.

O debate doutrinário acerca do conceito de *relativização da coisa julgada* é bastante acirrado, com várias vertentes. O arco doutrinário acerca de sua relativização se inicia a partir de sua defesa incontestada e apaixonada, vinculada a um critério amplo de Justiça;<sup>31</sup> segue por aqueles se mostram preocupados com a possibilidade de banalização da Segurança Jurídica, Princípio que a colmata;<sup>32</sup> e finaliza com os que refutam integralmente este tipo de debate, elevando a Segurança Jurídica contida nos efeitos da sentença a um nível máximo.<sup>33</sup>

José Carlos Barbosa Moreira, após criticar os vocábulos “relativizar” e “relativização”, que sequer existem na maioria dos dicionários brasileiros, demonstra que já existe esta figura em nosso direito, seja no âmbito cível, através da ação rescisória, seja na esfera penal, através da revisão criminal. O que se pretende, diz aquele autor, é o “alargamento dos limites da ‘relativização’.”<sup>34</sup>

<sup>27</sup> CPC, Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: I - se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz; II - proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente; III - resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei; IV - ofender a coisa julgada; V - violar literal disposição de lei; VI - se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória; VII - depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável; VIII - houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença; IX - fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa.

<sup>28</sup> CPC, Art. 495. O direito de propor ação rescisória se extingue em 2 (dois) anos, contados do trânsito em julgado da decisão.

<sup>29</sup> Sobre este tema, por sua atualidade, sugiro a consulta a tese de livre docência de Helenilson Cunha Pontes, *Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade*. SP: Dialética, 2005.

<sup>30</sup> Sobre este tema sugiro consultar José Ignácio Botelho de Mesquita, *A Coisa Julgada*. RJ: Forense, 2004, e Carlos Valder do Nascimento (org.), *Coisa Julgada Inconstitucional*. 5ª ed., BH: América Jurídica, 2005.

<sup>31</sup> Nesse caso, ver, por todos, José Delgado, “Pontos polêmicos das ações de indenização de áreas naturais protegidas - Efeitos da coisa julgada e os Princípios Constitucionais”, *In Revista de Processo*. vol. 103, SP: RT, pp. 31 e ss.

<sup>32</sup> Cândido Rangel Dinamarco, “Relativizar a coisa julgada material”. *In Revista de Processo*. vol. 109, SP: RT, p. 36.

<sup>33</sup> Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery. *CPC Comentado*. 7ª Ed. SP: RT, 2002, pp. 791 e ss.

<sup>34</sup> *Considerações sobre a chamada “Relativização” da Coisa Julgada Material*. RDDP 22, SP, Dialética, pp. 91 e ss.

Uma das frações desse debate, que muitas vezes é tratado sem a devida distinção, é a questão da *coisa julgada inconstitucional*. Por ela pode-se chegar a uma *relativização da coisa julgada*, mas não por aspectos abstratos de Justiça, mas por critérios objetivos, formais e mensuráveis.<sup>35</sup>

Barbosa Moreira, expõe com clareza solar que o que pode ser incompatível com a Constituição é a sentença, e não os seus efeitos, pois a norma constitucional contrariada nela estará contida. E demonstra a possibilidade de existirem dois caminhos a serem enfrentados: a) ou a negação completa da coisa julgada material, que “não chegaria a formar-se a despeito da preclusão total das vias utilizáveis para novo exame no mesmo processo”; e b) reconhecer a existência da coisa julgada material, mas entender que “é possível negar imutabilidade à sentença em razão do vício grave que a inquina”, admitindo aí que a coisa julgada é capaz de ser desconsiderada.<sup>36</sup>

Na esteira daquela primeira corrente, Eros Roberto Grau diz com precisão que não existe coisa julgada inconstitucional, pois, se a norma é inconstitucional, não pode fazer coisa julgada.<sup>37</sup> Filiamo-nos a esta corrente doutrinária, e com base nela é que iremos discutir as questões relacionadas ao controle de constitucionalidade, à violação do direito da concorrência e os efeitos da coisa julgada em matéria tributária.

12. Combinando as hipóteses em que o STF pode proceder ao controle de constitucionalidade das leis,<sup>38</sup> podemos encontrar as seguintes situações que abaixo serão melhor analisadas em conjunto com aspectos concorrenciais:

- a. Controle concentrado com declaração de inconstitucionalidade
- b. Controle concentrado com declaração de constitucionalidade
- c. Controle difuso com declaração de inconstitucionalidade
- d. Controle difuso com declaração de constitucionalidade

**a. Controle concentrado com declaração de inconstitucionalidade**

13. O STF declara que uma norma tributária é inconstitucional através de controle concentrado, ou seja, reconhece que os contribuintes não têm que recolher o tributo da forma pretendida pelo Fisco. Caso existam contribuintes que ao litigar com

<sup>35</sup> Helenilson Cunha Pontes entende que os dois temas “não se confundem”, o que é diverso de estarem contidos no mesmo grupo geral da *relativização*, porém podem ser apreciados de forma diferente. *op.cit.*, p. 116.

<sup>36</sup> *Op.cit.*, p. 92.

<sup>37</sup> *Ensaíos e Pareceres*, no prelo da Editora Malheiros (SP), previsto para 2005, *passim*.

<sup>38</sup> Para a análise das questões referentes ao controle de constitucionalidade e ao direito tributário sugere-se a leitura de *Justiça Constitucional e Tributação*, de Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués, SP, Dialética, 2005.

## EFEITOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

o Fisco tenham obtido um provimento jurisdicional (sentença em sentido amplo) que os obrigue ao pagamento, mesmo que transitado em julgado, este provimento não deve prevalecer, pois normas inconstitucionais não podem gerar efeitos.

Contra esta posição insurge-se Barbosa Moreira, ao afirmar que: “não nos inclinamos a sugerir que se elimine a imunidade da *res judicata* à posterior declaração de inconstitucionalidade, mesmo no julgamento de ação direta”. O referido autor, contudo, admite-a no caso em que “a sentença em questão haja aplicado lei já então declarada inconstitucional pela Corte Suprema”.<sup>39</sup> Pressupõe, então, que a decisão tenha sido proferida “a posteriori” da declaração abstrata de inconstitucionalidade, hipótese com a qual se concorda integralmente, e, como visto, vai-se além ao admitir que o controle concentrado, em face de ter eficácia contra todos e efeito vinculante, inclusive para o próprio Estado (Poder Judiciário e Executivo)<sup>40</sup> não permite que subsista com validade e eficácia normas que lhe são contrárias, mesmo que transformadas em coisa julgada através do devido processo legal.

Coerente com sua análise, Barbosa Moreira ainda estabelece prazo de 02 anos, e através de ação rescisória, para esta restrita hipótese de decisão difusa proferida após ter sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo controle concentrado.<sup>41</sup> Discordamos mais uma vez por entender que não deve haver prazo algum, e que através de uma Reclamação<sup>42</sup> pode ser pleiteado junto ao STF que garanta a autoridade de suas decisões.

Sobre o uso da Reclamação para a relativização da coisa julgada existe uma única decisão em que se pretendeu através deste instrumento jurídico desfazer uma *res judicata* firmada entre partes privadas, na qual já havia sido proposta uma Ação Rescisória não admitida. O STF não reconheceu o instrumento como válido para esta finalidade (Rcl 273, Relator Ministro Marco Aurélio). Deve-se observar que o caso presente é distinto, pois não se trata de utilizar a Reclamação como Ação Rescisória de uma decisão entre partes privadas, mas de buscar a Supremacia da Constituição,<sup>43</sup> após uma decisão do STF em controle concentrado, garantindo a autoridade de suas decisões.

<sup>39</sup> *Op.cit.*, p. 111.

<sup>40</sup> CF, art. 102, § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

<sup>41</sup> *Op.cit.* e *loc.cit.*

<sup>42</sup> CF, Art. 102, I, I. Também Lei 8038/90, art. 13 e ss.

<sup>43</sup> O tema *supremacia da Constituição* foi tratado às págs. 111 a 113 do livro *Justiça Constitucional e Tributação*, de Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués, SP: Dialética, 2005. No mesmo sentido Helenilson Cunha Pontes, *op.cit.*, pp. 27-29.

Caberá nesta hipótese a devolução (repetição ou compensação) do que tiver sido pago de forma indevida.

No caso de ser conferido efeito futuro ou a partir do trânsito em julgado daquela ação de controle concentrado de constitucionalidade, conforme preceitua o art. 27 da Lei 9868/99,<sup>44</sup> e não o regular efeito *ex tunc*, deve-se excepcionar deste entendimento sobre o desfazimento da coisa julgada e a devolução do dinheiro pago.

Todavia, qualquer que seja o efeito atribuído pelo STF à decisão de controle concentrado, se danos tiverem sido ocasionados em face desta imposição fiscal inconstitucional - inclusive no âmbito concorrencial -, será devida uma cabal indenização, incluindo os lucros cessantes.<sup>45</sup>

#### **b. Controle concentrado com declaração de constitucionalidade**

14. O STF declara que uma norma tributária é constitucional, ou seja, reconhece que a incidência instituída pelo Fisco está adequada e os contribuintes devem pagar o tributo de acordo com o que a norma estabelece. Porém, como fazer com as decisões proferidas através de controle difuso, transitadas em julgado, que decidiram pela inconstitucionalidade da norma?

Inicialmente deve-se registrar que a doutrina e a jurisprudência praticamente silenciam acerca desta hipótese, tratando a situação dos efeitos da declaração de constitucionalidade e da declaração de inconstitucionalidade de forma absolutamente idêntica.<sup>46</sup> E, de certa forma, não há erro nisso pois, como regra, a solução encontrada acima para a hipótese de inconstitucionalidade, deve ser aplicada para o caso de declaração de constitucionalidade de norma pelo STF. Ou seja, os mesmos preceitos e os mesmos efeitos.

15. Contudo, a questão torturante que fica para análise diz respeito à cobrança do que não foi pago em decorrência das decisões proferidas através de controle difuso, transitadas em julgado, que decidiram pela inconstitucionalidade da norma, quando o STF tiver decidido pela sua constitucionalidade através de controle concentrado. Haverá obrigatoriedade do pagamento?

<sup>44</sup> Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

<sup>45</sup> CF, art. 37, § 6º - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa. Consultar também Fernando Facury Scaff, *Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista*, 2ª ed., RJ: Renovar, 2001.

<sup>46</sup> O único autor que destacou as duas situações foi Helenilson Cunha Pontes, *op.cit.*, pp. 158-174.

## EFEITOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

Na forma do citado art. 27 da Lei 9868/99, os efeitos dessa declaração podem receber três diferentes alcances: *ex tunc* (retroativos, regra geral), *ex nunc* (a partir da data do trânsito em julgado da ação que declarar a constitucionalidade da norma), ou projetados para em uma data futura determinada pelo STF.

Helenilson Cunha Pontes argumenta que esta decisão não pode ter efeito retroativo (efeitos *ex tunc*, regra geral) em face de que o Princípio da Irretroatividade Tributária só pode ocorrer para beneficiar o contribuinte, jamais para onerá-lo.<sup>47</sup> Não comungo da mesma afirmativa por vários motivos. Adotá-la implica em sobreonerar quem pagou regularmente o tributo, o que é injusto, inclusive para efeitos concorrenciais. Ademais, qual a diferença entre o Princípio da Irretroatividade Tributária (art. 150, III, a, CF)<sup>48</sup> e o da Irretroatividade das Leis, expresso através do conceito de "direito adquirido" constante do mesmo inciso que trata da coisa julgada (art. 5º, XXXVI, CF)?<sup>49</sup> Além disso, o Princípio da Irretroatividade Tributária é expressamente dirigido ao legislador, e não ao Poder Judiciário; se este pode até mesmo *relativizar* a coisa julgada, porque sua decisão não poderia ser retroativa? Penso não ser esta a fórmula mais adequada para resolver a questão.

Entendo que são duas relações jurídicas independentes: uma fiscal, decorrente dos efeitos da declaração concentrada de constitucionalidade da norma; e outra de responsabilidade civil do Estado, decorrente dos danos ocasionados pelo Poder Judiciário em razão desse erro, o qual deve ser objeto de uma demanda com fulcro no art. 37, §6º, da Constituição.<sup>50</sup> Elas podem até ser julgadas conjuntamente, e virem a se anular economicamente, mas são duas relações jurídicas independentes.

Os créditos fiscais devem ser cobrados sem juros de qualquer espécie (de mora, remuneratórios ou compensatórios) e sem multas (seja de ofício, seja de mora), pois não se trata de atraso no pagamento, mas do exercício de regular de um direito amparado na Constituição que foi desconstituído em razão de uma decisão posterior do Supremo Tribunal Federal pela constitucionalidade da norma originalmente atacada através de controle difuso de constitucionalidade.

Para fins concorrenciais os efeitos da decisão concentrada que declara a constitucionalidade da norma tributária deve retroagir onerando quem estava desonerado em face de uma decisão judicial transitada em julgado em processo difuso. Se não retroagir haverá claro desrespeito ao Princípio da Livre Concorrência, pois alguns estarão onerados desde sempre, e outros não. Logo, a justiça, no caso concreto é a da retroação (atribuição de efeitos *ex tunc*), que se constitui na regra geral.

<sup>47</sup> *Op. cit.*, pp. 167-174.

<sup>48</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado...

<sup>49</sup> Art. 5º, XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

<sup>50</sup> Para este assunto, ver Fernando Facury Scaff, *Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista*. 2ª ed., RJ: Renovar, 2001.

De outra banda, pode haver a projeção dos efeitos da decisão concentrada de constitucionalidade para a data de seu trânsito em julgado ou mesmo para início de eficácia em data futura. Nestes casos, tudo indica que os prejudicados sejam aqueles que pagaram os tributos desde logo, o que lhes gerará um direito de responsabilizar civilmente o Estado na forma do art. 37, §6º, da Constituição, em face da quebra do Princípio da Isonomia (em seu perfil econômico da Neutralidade dos Tributos), pois foram sobreonerados com o não-equiparação de situações idênticas, como acima referido pelas palavras de Robert Alexy: "Se alguém - como conseqüência de uma violação da máxima de igualdade - não é favorecido pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade a ser favorecido, é dizer, um direito de *status positivo*. Neste caso, a 'omissão de um tratamento desigual' é uma ação positiva."<sup>51</sup>

16. Assim, sintetizando esse tópico, pode-se afirmar que tendo o Supremo Tribunal Federal se pronunciado pela constitucionalidade ou pela inconstitucionalidade de uma norma, todas as decisões proferidas em controle difuso (concreto) devem seguir aquela determinação, mesmo que já tenham transitado em julgado, e mesmo que o prazo de dois anos para a Interposição de ação rescisória já tenha se esgotado. O instrumento jurídico adequado é a Reclamação.

Os prejuízos ocasionados devem ser resolvidos através de ações de responsabilidade do Estado, na forma do art. 37, §6º, da Carta de 1988.

A isonomia de tratamento fiscal deve prevalecer, não podendo ser mantida decisão transitada em julgado baseada em norma cuja validade foi confirmada ou contestada pelo Supremo Tribunal Federal através de controle concentrado.

### c. Controle difuso com declaração de inconstitucionalidade

17. A situação aqui deve ser enfrentada a partir de outro prisma. O STF, em controle difuso, declara que uma determinada norma é inconstitucional. Como ficam os contribuintes que obtiveram decisões que declararam a constitucionalidade da mesma norma, e os processos já tenham transitado em julgado? Esta situação contempla uma situação distinta das que foram expostas antes, pois se trata de um controle difuso pelo STF, contra outra decisão proferida também através de controle difuso, só que de outros órgãos jurisdicionais, e, para radicalizar a análise, já tendo sido consolidada a *res judicata*, e ultrapassado o prazo de ação rescisória.

Trata-se de um problema quase insolúvel no âmbito do controle difuso. Curiosamente, e contra a posição majoritária da doutrina, entende-se que o

<sup>51</sup> *Op.cit.*, p. 418.

## EFEITOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

advento das súmulas vinculantes, surgidas no bojo da Emenda Constitucional 45,<sup>52</sup> auxiliará sobremaneira a solução deste tipo de problema, diminuindo a falta de articulação entre os dois sistemas de controle de constitucionalidade no Brasil, pois foi estabelecido para o controle difuso o mesmo grau de vinculação que já existe para o controle concentrado,<sup>53</sup> seja para reconhecer ou não a constitucionalidade das normas.

Em face disso, todas as observações referidas acerca do controle concentrado possuem pertinência com o instituto das súmulas vinculantes, em face de possuírem o mesmo efeito vinculante e validade *erga omnes* daquelas decisões - sem a possibilidade de lhes serem atribuídas efeitos futuros por falta de base normativa.

Até a presente data nenhuma súmula vinculante foi aprovada, nem mesmo as anteriormente existentes foram transformadas em vinculantes - o que a EC 45 permite (art. 8º). Além disso, a criação de súmulas vinculantes não nos permite afirmar que surgirá uma destas súmulas toda vez que o STF declarar uma norma inconstitucional através do controle difuso. Tais motivos nos leva a enfrentar a questão posta acima - de conflito entre duas decisões divergentes em controle difuso de constitucionalidade, sendo uma delas proferida pelo STF.

18. Existe pelo menos um caso concreto contemporâneo desta situação. Trata-se das relações econômicas decorrentes do RE 116.121<sup>54</sup> que declarou inconstitucional a lei municipal de Santos (SP) no que tange à cobrança de ISS sobre locação de bens móveis. Uma vez que esta decisão se deu através do controle difuso de constitucionalidade das leis, seria necessário que a legislação de cada um dos mais de 5.000 (cinco mil) municípios brasileiros fosse atacada a fim de ser declarada sua inconstitucionalidade.

<sup>52</sup> CF, Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. § 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. § 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

<sup>53</sup> *Justiça Constitucional e Tributação*, de Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués, SP: Dialética, 2005, pp.51-53.

<sup>54</sup> RTJ 178/1267, cujo relator para o acórdão foi o Ministro Marco Aurélio.

A consequência prática dessa decisão do STF em controle difuso foi que, do dia para a noite foi criada uma espécie de "passivo fiscal" para todas as municipalidades brasileiras, depois de mais de 32 anos de vigência da norma no âmbito da legislação complementar (Decreto-lei 406/68), que permitia que os Municípios estabelecessem em suas leis ordinárias a hipótese de incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

O Senado Federal, passados mais de 05 anos dessa decisão, nada fez no sentido de cessar a validade da norma.<sup>55</sup> Aliás, no caso concreto, a função do Senado Federal seria a de tão somente fazer cessar a validade da norma do município de Santos, e não a dos demais municípios brasileiros.

Os contribuintes vêm propondo ações em cada município objetivando a repetição de indébito ou a compensação do que foi pago indevidamente.

Contudo, em face dos problemas concorrenciais existentes, duas associações de classe já buscam uma solução pela via do controle concentrado,<sup>56</sup> atacando diretamente a Lei Complementar 406/68 (item 52 da lista que lhe é anexa). Não será a primeira vez que isto é feito. Na discussão sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre o *pro labore* foi efetuada a mesma coisa: após a decisão em controle difuso pela inconstitucionalidade, foi proposta uma ação direta para que, através do controle concentrado fosse obtido efeito vinculante e *erga omnes* naquele mesmo sentido.<sup>57</sup>

Nada obsta que o STF mude de orientação, tornando a considerar constitucional o que difusamente considerou inconstitucional. Não existe nenhuma garantia de que o STF irá manter seu posicionamento nos demais julgamentos referentes ao controle difuso das leis. Na área tributária brasileira isto vem sendo uma praxe<sup>58</sup> que não se sabe até quando durará.

19. O fato é que o problema concorrenciais sobressai com mais intensidade nos casos em que se têm conflitos entre duas decisões de controle difuso de constitucionalidade, sendo uma delas do STF e outra de órgãos jurisdicionais inferiores.

<sup>55</sup> CF, Art. 52 - Compete privativamente ao Senado Federal: X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

<sup>56</sup> No caso em apreço existem (pelo menos) duas ADI's tratando da matéria, propostas pela ALEC - Associação dos Locadores de Equipamentos à Construção Civil (nº 3.287-9/600) e pela CNC - Confederação Nacional do Comércio (nº 3.142-2/600), ambas com pareceres do Ministério Público Federal pela constitucionalidade da norma, o que contraria a decisão do STF no processo paradigma, em controle difuso. Ver sobre o assunto *Justiça Constitucional e Tributação*, de Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués, SP: Dialética, 2005, pp. 64-68.

<sup>57</sup> O *leading case* foi o RE 166.772, relatado pelo Ministro Marco Aurélio e julgado em 12-05-1994, mas a Confederação Nacional da Indústria, visando uniformizar o entendimento, propôs a ADI 1.102, cujo relator foi o Ministro Paulo Brossard, e que obteve liminar em 04-08-1994, ou seja, dois meses e meio após a decisão definitiva em controle difuso. Para maiores informações sobre este caso, ver *Justiça Constitucional e Tributação*, de Fernando Facury Scaff e Antonio G. Moreira Maués, SP: Dialética, 2005, pp. 36 e 37.

<sup>58</sup> O que foi bem anotado por Helenilson Cunha Pontes, *op.cit.*, p. 174.

## EFEITOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

O preço dos bens e serviços pode variar de empresa para empresa, muitas vezes dentro de um mesmo município ou entre municípios limítrofes.

Qual solução pode ser vislumbrada nesta hipótese?

Deve-se dividir a análise em duas etapas: a) quando o STF julgar constitucional e os demais órgãos inferiores julgarem inconstitucional; e b) no caso da situação diametralmente oposta. Vamos aos casos partindo sempre do pressuposto de que se discute apenas matéria *de jure*.

20. Quando, em controle difuso, a norma for declarada inconstitucional pelo STF, mas constitucional pelos órgãos jurisdicionais inferiores, com decisão transitada em julgado, teremos a seguinte situação: os contribuintes alcançados pela decisão do STF serão desonerados, e os demais onerados pela imposição tributária.

Neste caso, os contribuintes onerados que tiverem contra si uma decisão transitada em julgado, mesmo que há mais de 02 anos, têm o direito de ir ao STF pedir a recomposição jurídico econômica da situação em face da violação ao Princípio da Isonomia, na vertente da Neutralidade Econômica dos Tributos, sob pena de haver uma grave infringência ao Princípio da Livre Concorrência.

Para solucionar esta questão deve-se retomar às máximas da Isonomia traçadas por Robert Alexy e relatadas ao norte deste trabalho.

A solução, segundo Alexy, está no entendimento do Princípio da Isonomia assim formulado para o tratamento *igualitário*:

*"Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual".*<sup>59</sup>

Por esta máxima, todos devem ser tratados de forma igual, desde que não haja uma razão suficiente que permita a diferenciação.

Perguntar-se-á então: existe alguma razão suficiente que determine a oneração de um grupo de contribuintes, em face de outro que se encontra na mesma situação jurídico-fiscal e que foi desonerado por decisão do STF em controle difuso, com base naquela norma? Mesmo sabendo que o Fisco tem a seu favor os efeitos da coisa julgada contra aquele primeiro grupo de contribuintes?

Entendo que a resposta a esta pergunta deverá ser negativa (não existe razão suficiente para embasar esta distinção), o que *obrigará* o Poder Judiciário a fazer a equiparação econômica das situações. *Ficando provado que o Princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos foi violado, acarretando danos à Livre Concorrência (embasada no Princípio da Isonomia) esta se torna preponderante em face da Coisa Julgada (embasada no Princípio da Segurança Jurídica).*

Como isto deverá ocorrer? Através da *relativização* da coisa julgada que decidiu pela constitucionalidade da norma, em contradição com o que decidiu o STF. O instrumento processual poderá ser uma Reclamação dirigida ao STF para a preservação

<sup>59</sup> *Op.cit.*, p. 395.

da autoridade de suas decisões. Certamente que o Fisco interessado (sentido amplo) deverá ser intimado para acompanhar o processo na qualidade de litisconsorte necessário pois sua arrecadação indevida será objeto da análise do STF.

Os aspectos jurídicos da responsabilidade civil do Estado permanecem os mesmos relatados para a hipótese de controle concentrado: havendo dano a ser imputado ao Estado (o que inclui o Poder Judiciário) este deverá ser indenizado.

#### d. Controle difuso com declaração de constitucionalidade

21. De outra banda, pode o STF declarar de forma difusa a constitucionalidade da norma, tendo havido anteriormente decisões em controle difuso declarando-a inconstitucional por outros órgãos do Poder Judiciário. Neste caso o que o STF fez foi confirmar a presunção de constitucionalidade das leis. Como fica esta situação de desigualdade para efeito do controle de constitucionalidade?

Teremos então um grupo que será obrigado ao pagamento do tributo na forma estabelecida pela lei declarada constitucional pelo STF em controle difuso, ou seja, onerado pelo pagamento do tributo; e outro grupo que estará desonerado do pagamento desse tributo em face de um provimento judicial, transitado em julgado há mais de 02 anos, exarado por outro órgão jurisdicional.

A máxima a ser aplicada ao presente caso é a mesma que foi utilizada acima para o tratamento *igualitário*, e que reza: "*Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual*".<sup>60</sup>

Perguntar-se-á então: existe alguma razão suficiente que determine a desoneração de um grupo de contribuintes, em face de outro que se encontra na mesma situação jurídico-fiscal e que foi onerado por decisão do STF em controle difuso, com base naquela norma? Mesmo sabendo que o Fisco tem a seu favor os efeitos da coisa julgada contra este segundo grupo de contribuintes?

Entendo, da mesma forma que na situação anterior, que a resposta a esta pergunta deverá ser negativa (não existe razão suficiente para embasar esta distinção), o que *obrigará* o Poder Judiciário a fazer a equiparação econômica das situações. *Ficando provado que o Princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos foi violado, acarretando danos à Livre Concorrência (embasada no Princípio da Isonomia) esta se torna preponderante em face da Coisa Julgada (embasada no Princípio da Segurança Jurídica).*

Como isto deverá ocorrer? Da mesma forma que na hipótese anterior, sendo o Fisco interessado também legitimado a ingressar perante o STF com uma Reclamatória para a preservação da autoridade de suas decisões pedindo a *relativização* da coisa julgada que decidiu pela inconstitucionalidade da norma, formalizada através de outros tribunais em contradição com o que decidiu o STF.

<sup>60</sup> Robert Alexy, *op.cit.*, p. 395

## EFETOS DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E LIVRE CONCORRÊNCIA

Deve-se observar que nesta hipótese serão também legitimados processualmente os contribuintes que estiverem sendo onerados pela concorrência desleal, fruto da violação da Neutralidade Econômica dos Tributos, decorrente da divergência jurisprudencial acima referida. O instrumento jurídico, mais uma vez, é a Reclamação, pois é legitimado para propô-la "a parte interessada"<sup>61</sup> ou o Ministério Público. No caso concreto existe inegável interesse processual dos contribuintes que se encontram em situação de desequilíbrio concorrencial em face da decisão proferida em desacordo com o decidido pelo STF. Também nesta hipótese o Fisco interessado (sentido amplo) deverá ser intimado para acompanhar o processo na qualidade de litisconsorte necessário.

Os reflexos da responsabilidade civil do Estado seguem a mesma regra do controle concentrado: havendo dano a ser imputado ao Estado, este deverá ser indenizado.

### V Conclusões

22. O Princípio da Livre Concorrência decorre do Princípio da Isonomia, e este, pelo seu aspecto fiscal gera o Princípio da Neutralidade Econômica dos Tributos, através do qual é vedado efetuar distinções na carga tributária de contribuintes que atuem de forma concorrencial em um mesmo mercado relevante.

Os Princípios Jurídicos não podem ser aplicados na base do "tudo ou nada", devendo sofrer relativizações. Mesmo o Princípio da Segurança Jurídica, que ampara a *coisa julgada*, um dos mais importantes de nosso sistema jurídico, deve sofrer mitigação em face da violação do Princípio da Livre Concorrência, cuja base se encontra na Isonomia.

Desta forma, havendo decisão do STF em controle concentrado, pela constitucionalidade ou pela inconstitucionalidade de uma norma, esta não pode gerar efeitos no sistema jurídico, mesmo que já tenha sido objeto de uma decisão transitada em julgado por outro órgão jurisdicional, e mesmo que o prazo de 02 anos para a interposição de ação rescisória já tenha escoado. Os que forem onerados em face da quebra do Princípio da Livre Concorrência (Isonomia - Neutralidade Econômica dos Tributos) têm direito ao desfazimento daquela decisão e podem propor uma Reclamatória a fim de que o STF faça prevalecer a autoridade de suas decisões.

O mesmo acima referido ocorre com as decisões do STF em controle difuso, sendo que este sistema tornou-se mais aperfeiçoado em razão do advento das súmulas vinculantes.

Enfim, *não devem prevalecer distorções na livre concorrência na hipótese de violação da neutralidade econômica dos tributos, devendo ser desconstituídos os efeitos da coisa julgada visando atingir este desiderato.*

<sup>61</sup> Lei 8038/90, Art. 13. Para preservar a competência do Tribunal ou garantir a autoridade das suas decisões, caberá reclamação da parte interessada ou do Ministério Público.

## Referências Bibliográficas

- ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. SP: Malheiros, 2003.
- DELGADO, José. "Pontos polêmicos das ações de indenização de áreas naturais protegidas - Efeitos da coisa julgada e os Princípios Constitucionais", *Revista de Processo*, vol. 103, SP: RT., pp. 31 e ss.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. "Relativizar a coisa julgada material". *Revista de Processo*, vol. 109, SP: RT., pp. 36 e ss.
- FORGIONI, Paula A. *Os Fundamentos do Antitruste*. 2ª ed., SP: RT, 2005.
- FRANCESCHINI, José Inácio Gonzaga. *Direito da Concorrência – Case Law*. SP: Singular, 2000.
- GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8ª ed., SP: Malheiros, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Ensaio e Pareceres*. no prelo da Editora Malheiros (SP), previsto para 2005.
- MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Almedina: Coimbra, 2004.
- MARX, Karl. *O Capital*. Trad. Régis Barbosa e Flávio Kothe. 2ª ed., SP: Nova Cultural, 1985.
- MESQUITA, José Ignácio Botelho de. *A Coisa Julgada*. RJ: Forense, 2004.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Considerações sobre a chamada "Relativização" da Coisa Julgada Material*. RDDP 22, SP: Dialética, pp. 91 e ss.
- MOREIRA, Vital *A ordem jurídica do capitalismo*. Coimbra: Ed. Centelha, 1973.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. 5ª ed., BH: América Jurídica, 2005.
- NERY JÚNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria de Andrade. *CPC Comentado*. 7ª Ed. SP: RT, 2002.
- PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade*. SP: Dialética, 2005.
- SANTOS, Antônio Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Almedina: Coimbra, 2003.
- SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista*. 2ª ed., RJ: Renovar, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil*. RDDT 112:16.
- SCAFF, Fernando Facury e MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Justiça Constitucional e Tributação*. SP: Dialética, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, vol. II. – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. RJ: Renovar, 2005.