

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

As mudanças de entendimento dos Tribunais Superiores em decisões envolvendo relações jurídico-tributárias de trato sucessivo frente a coisa julgada e os princípios constitucionais da isonomia e livre concorrência.

Victor Macedo Vieira Gouvea

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional em Direito
Tributário da FGV Direito SP.

Versão de 24.09.2019

1. Tema, contexto, e modelo de pesquisa predominante

O presente trabalho tem como tema a análise do problema evidenciado quando da mudança de entendimento dos Tribunais Superiores, especificamente em matéria tributária, em casos envolvendo relações jurídico-tributárias de trato sucessivo¹, em situações tais que determinados contribuintes sejam beneficiários de decisões transitadas em julgado que lhes desobriguem ao pagamento de determinado tributo, quando outros contribuintes, em desvantagem, tem seus recursos apreciados pelos referidos tribunais em momento posterior, já sob o novo entendimento, agora, entretanto, pela exigência tributária.

Nesse horizonte, integra o presente escopo a subsunção do referido problema aos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência, do que se extrai, à primeira vista, que a condição de um contribuinte, dispensado de determinada exigência tributária, concorrendo diretamente com outro contribuinte submetido a ela, não se mostra isonômico e nem tampouco contribui para um mercado concorrencialmente livre. Ao contrário, acaba por se tornar, na prática, um fator justamente de distorção mercadológica, criado pelo que parece ser uma lacuna processual que, a bom tempo, não consegue uniformizar de maneira segura uma posição jurisprudencial que atinja toda a coletividade.

A competição entre empresas de um mesmo mercado se dá de diversas maneiras, como por exemplo pelo desenvolvimento de novas tecnologias, melhoria de processos produtivos, aperfeiçoamento dos procedimentos de compra e da cadeia logística para redução de custos,

¹ São aquelas relações jurídico-tributárias cujos fatos geradores se renovam periodicamente ao longo do tempo (em regra no exercício da atividade econômica da empresa, como importar, fabricar, vender, etc.), como por exemplo, o IPI a ser pago sempre que uma determinada empresa importa e revende um produto, ou o ICMS que o comerciante paga sempre que vende sua mercadoria.

estratégias de marketing, dentro outros fatores que, em condições normais², podem ser considerados mecanismos dotados de um critério justo de concorrência.

Nesse contexto, então, a complexidade do sistema tributário brasileiro e a falta ou a demora na uniformização da jurisprudência (em especial, para este estudo, dos Tribunais Superiores), acabaram por estimular, no mercado, o desenvolvimento de determinadas práticas tributárias que, de igual modo, são capazes de influenciar positiva ou negativamente a concorrência.

Um bom e adequado planejamento tributário; a utilização de contadores e advogados qualificados, capazes de trazer maior segurança e redução de risco a tomada de decisões, e também o manejo de ações destinadas a afastar a incidência tributária de trato sucessivo. Até aí, circunstâncias normais e saudáveis.

O problema surge quando uma determinada empresa "A", com decisão favorável, transitada em julgado, para não mais pagar determinado tributo de trato sucessivo, ataca clientes de uma empresa "B" que, por uma questão cronológica, teve sua ação julgada improcedente em razão de mudança de posicionamento pelas cortes superiores. Este é o problema a ser estudado no presente trabalho, pois embora não se possa culpar diretamente a empresa "A" de concorrência desleal, por se utilizar da decisão favorável que a desobrigou do pagamento de determinado tributo, certo é que a referida situação se torna, por via transversa, para a empresa prejudicada, justamente um problema concorrencial.

Por certo, não se busca com o presente trabalho a análise deste problema do ponto de vista da prática de concorrência desleal por uma das partes. Também não integra o escopo do trabalho a análise de qualquer circunstância de diferenciação tributária, como por exemplo em casos de incentivos fiscais, imunidade tributária ou isenções. Busca-se, de forma pontual, analisar apenas as situações que envolvam decisões de Tribunais Superiores, em relações jurídico-tributárias de trato sucessivo, cuja mudança de posicionamento veio a afetar contribuintes inseridos no mesmo contexto mercadológico.

Para melhor delimitação do escopo, e com isso uma maior compreensão do problema objeto da pesquisa, cita-se a mudança de posicionamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre a existência ou inexistência de relação jurídico-tributária quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI exigido pela União, quando da revenda de um determinado produto importado, não submetido pelo importador a qualquer processo de industrialização³. Até um determinado momento, o referido órgão julgador se posicionou pela não incidência do tributo, sob o argumento de que no desembaraço aduaneiro já havia a cobrança, sendo então inviável repeti-la quando da saída para revenda. Entretanto, após uma mudança de composição do quadro de Ministros, o Tribunal modificou seu posicionamento e determinou a incidência do

² Condições normais, para a presente análise, importa em considerar a competição de forma imparcial, sem a adoção de mecanismos de concorrência desleal.

³ Este caso será tratado na íntegra quando do desenvolvimento do trabalho.

IPI, sob o argumento de que se tratavam de fatos geradores e momentos distintos, deixando muitos contribuintes em situação de franca desvantagem concorrencial⁴.

Notadamente, a mudança de posicionamento do STJ criou, no mercado, uma distorção concorrencial, cuja solução é justamente o ponto de chegada almejado pelo presente estudo.

Portanto, frente ao tema em questão, pretende-se adotar como modelo de pesquisa predominante a resolução de problema, cujo desafio será i) analisar com minúcia a controvérsia apresentada; ii) identificar as opções que atualmente os contribuintes nesta situação detêm para buscar isonomia concorrencial (se é que existe alguma opção); iii) analisar se estas opções são satisfatórias e iv) eventualmente formular, como proposições, a adoção de alguma medida que possa se dar extrajudicialmente, judicialmente ou até mesmo como proposta de *lege ferenda*.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

Os quesitos a serem respondidos com a presente pesquisa, no contexto acima, são:

1 - A condição de um contribuinte que não esteja sujeito ao pagamento de um determinado tributo de trato sucessivo, frente a outro contribuinte que esteja, pode ser considerada uma situação de desvantagem concorrencial? Se sim, que impactos ou danos esta desvantagem pode causar na concorrência? Isto pode afetar de modo significativo a economia de um determinado setor e eventualmente os consumidores de forma geral?

4 Abaixo, trechos da AÇÃO RESCISÓRIA Nº 5.971 - DF (2017/0022987-1), que bem demonstra o problema e o tema do presente trabalho:

“No caso ora sub judice, a autora deduz a pretensão de rescisão de decisão monocrática que reconheceu o direito da ré a não incidência do Imposto de Produtos Industrializados na saída da mercadoria importada do estabelecimento importador, comerciante equiparado a industrial. **É evidente que o reconhecimento desse direito coloca a ré em vantagem para a comercialização de produtos industrializados importados**, situação que evidencia a relevância da matéria objeto da demanda para os setores representados pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos - ABIMAQ - e Federação das Indústrias de São Paulo - FIESP.

(...)

A autora pretende a rescisão de decisão monocrática exarada em 25 de novembro de 2014 e publicada em 9 de dezembro de 2014, que reconheceu, em favor da ré, a não incidência do Imposto de Produtos Industrializados na saída da mercadoria importada do estabelecimento importador, comerciante equiparado a industrial. **Na época, final do ano de 2014, esse era o entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.** Veja-se.

(...)

Posteriormente, todavia, houve modificação do entendimento a respeito do respectivo aspecto material da regra matriz de incidência tributária, por meio do recurso especial repetitivo 1.403.532/SC, objeto do tema 912. Firmou-se, então, a orientação pela incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, tanto no momento do desembarço aduaneiro quanto na saída de produtos importados do estabelecimento importador, em operação de revenda, ainda que não submetidos a um processo nacional de industrialização. Veja-se.

(...)

Como se pode notar, a princípio, a manutenção da coisa julgada formal e material decorrente da decisão rescindenda **viola postulados fundamentais da Constituição Federal, especialmente o da livre concorrência**, previsto nos arts. 170, IV, e 173, §4º, **na medida em outras empresas, desde que não abrangidos por decisões judiciais da mesma natureza da obtida pela ré, são submetidas a tributação de acordo com a orientação firmada no recurso especial repetitivo.**

(...)

Em sede de cognição sumária, então, extraem-se as seguintes conclusões: [...] b) o preenchimento do perigo da demora em face do contínuo déficit que a situação causa na arrecadação tributária e, **principalmente, no desequilíbrio da concorrência derivado de tratamento fiscal diferenciado dispensado à ré.**”

2 - A vantagem tributária de uma parte em desfavor da outra parte que foi prejudicada por uma mudança de posicionamento jurisprudencial das cortes superiores viola os princípios da isonomia e da livre concorrência?

3 - Quais são os mecanismos existentes na legislação processual vigente⁵, capazes de uniformizar a jurisprudência nacional em matéria tributária? Estes mecanismos são capazes de resolver o problema concorrencial entre uma empresa "A" que tenha a seu favor decisão transitada em julgado para não pagar determinado tributo de trato sucessivo e uma empresa "B" que teve sua decisão desfavorável em razão da mudança de posicionamento dos tribunais superiores?

4 - Qual o atual posicionamento da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria da Fazenda Nacional, em especial no que diz respeito ao Parecer PGFN/CRJ//Nº 492/2011? Esta posição, se for possível conhece-la de maneira transparente, é capaz de mitigar a falta de isonomia concorrencial na situação problema objeto deste estudo?

5 - A ação rescisória, como instrumento de desconstituição da coisa julgada em matéria tributária de trato sucessivo, submetida à sumula 343 do STF, é capaz de mitigar o problema concorrencial em tela?

6 - Superados estes mecanismos que, em regra, independem da ação individual do contribuinte, resta alguma medida, como um mandado de segurança ou algum outro tipo de ação, que possa ser ajuizada pelo próprio contribuinte, individualmente, buscando a equiparação de tratamento?

7 - Na ausência de um mecanismo processual que permita a um determinado contribuinte pleitear tratamento isonômico para o não pagamento de um determinado tributo que seu concorrente goze em razão de decisão transitada em julgado cujo entendimento posterior dos Tribunais Superiores alterou a sistemática para permitir a exação tributária, caberia uma proposta de *lege ferenda* para solucionar esta lacuna? Se sim, qual seria esta proposta?

Para resposta aos quesitos acima apresentados e o bom desenvolvimento da pesquisa objeto do presente trabalho, utilizar-se-á, como fonte de pesquisa, a legislação vigente, em especial a Constituição Federal, o Código de Processo Civil e também o Código Tributário Nacional, além de normas específicas que tratem do tema de maneira objetiva e que se mostrem relevantes à solução do problema.

Ainda, adotar-se-á como fonte de pesquisa a doutrina nacional e eventualmente a doutrina estrangeira, caso se mostre necessário buscar no direito comparado soluções para o mesmo problema.

Será também de grande valia a análise de decisões judiciais e administrativas que tratem do tema, em especial aquelas que porventura sejam proferidas no intuito específico de corrigir o problema em análise.

⁵ Entende-se por "mecanismos existentes na legislação vigente" aqueles previstos em normas processuais e materiais atualmente vigentes, a disposição de determinadas partes legítimas a utilizá-los, como por exemplo a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN, a Ação Direta de Constitucionalidade - ADC, Repercussão Geral, Recursos Repetitivos, dentre outras.

O acesso, por sua vez, se dará pela consulta de fontes oficiais e fidedignas tanto da legislação, quanto dos precedentes, como também da doutrina especializada.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O problema objeto do presente estudo tem significativa relevância no estabelecimento de uma livre e isonômica concorrência entre empresas de um mesmo segmento, ao menos, para o que interessa a este estudo, na seara tributária.

A tributação no Brasil tem se tornado, cada vez mais, fator de diferencial competitivo, ao passo em que a exploração do emaranhado normativo tributário, por vezes, acaba por colocar determinadas empresas em vantagem sobre outras. Esta situação, apesar do brilhantismo e do protagonismo de juristas e consultores que desenvolvem em favor de determinadas empresas teses e soluções tributárias que as levam justamente a estes resultados (de não pagamento de determinado tributo)⁶, não exclui a necessidade de que a exigência tributária seja uniforme e linear àqueles que se encontrem em situações mercadológicas idênticas, sob pena de se subverter a função da tributação como fonte de receita estatal, para se tornar ferramenta concorrencial.

Com base em experiência pessoal, atuando em casos de clientes que viveram ou vivem este problema, pode-se afirmar, sem ressalvas, que por vezes esta distorção tributária pode trazer severos prejuízos, como por exemplo pela perda de clientes que, atraídos pelo menor custo, passam a trabalhar com o concorrente beneficiado da baixa (ou de nenhuma) carga tributária, sendo este, e apenas este, o fator de decisão para a referida troca de empresa.

Estes fatores, por si só, demonstram a relevância prática do tema.

Nesse norte, a busca por soluções que viabilizem aos contribuintes prejudicados pela mudança superveniente de posicionamento dos Tribunais Superiores a se equipararem àqueles contribuintes beneficiados pelo não pagamento, sem que o lapso temporal para esta equalização inviabilize o negócio de um em favor do outro, é medida inovadora com alto potencial de impacto no mercado.

Tais premissas se mostram válidas se for verificado, por exemplo, da própria AÇÃO RESCISÓRIA Nº 5.971 - DF (2017/0022987-1), que trata do caso do IPI na revenda de mercadoria importada não submetida à industrialização, cujo pedido liminar foi decidido em

⁶ Neste ponto caberia uma discussão acerca do mérito (no sentido de conquista) quanto a originalidade destas teses tributárias, a saber se o caráter inovador daqueles que chegam primeiro poderia ser premiado com o gozo da condição tributária mais favorável do que aqueles que chegam posteriormente, já quando da mudança de entendimento do tribunal para uma condição menos favorável. Todavia, facilmente se refuta esta idéia, seja pela própria limitação constitucional e legal (isonomia e livre concorrência, por exemplo), seja pelo fato de que, assim como existem posições que inicialmente desobrigam a exação tributária, para posteriormente, após mudança de entendimento, exigi-la, há também a possibilidade de que inicialmente se tenha posição pelo pagamento, e, posteriormente, poder-se-ia alterá-la, não se mostrando justo, na mesma medida, que aqueles que tivessem decisões inicialmente desfavoráveis, continuassem a pagar o tributo em situações tais que este entendimento pelo pagamento venha a ser modificado.

25/05/2017, que o problema objeto deste estudo, atualmente, continua a trazer distorções mercadológicas.

Logo, encontrar uma solução para estes casos é medida de extrema relevância que, para além do benefício individual daqueles contribuintes em situação de desvantagem, se mostra como medida que, ao fim e ao cabo, trará maior segurança jurídica ao mercado, traduzindo-se num melhor ambiente para os negócios.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

A proximidade com o tema da presente pesquisa decorre tanto da vivência profissional, em que evidenciei as dificuldades acima tratadas, como também pela familiaridade com o direito tributário decorrente de longo tempo de estudo da matéria.

No escritório, atuo com diversas empresas importadoras que, no supracitado caso do IPI, se viram diante de complexa situação de desvantagem concorrencial, sofrendo frequentemente com a perda de clientes que migraram para a concorrência especificamente por conta da vantagem tributária, de modo que, ao buscar uma solução rápida e imediata para o problema, me deparei justamente com a ausência de um caminho claro e seguro que pudesse colocar meus clientes novamente em situação de igualdade tributária.

Portanto, para o presente tema, experiência prática e acadêmica me aproximam e me qualificam, ao menos sob este prisma, ao desenvolvimento e busca de uma solução para o problema em discussão.

5. Bibliografia preliminar

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Os efeitos da coisa julgada em matéria tributária sobre as relações jurídicas de trato sucessivo sob a ótica do CPC/15 em face de novo posicionamento fixado pelo Supremo Tribunal Federal. *In* Processo Tributário Analítico. Vol 4. Coisa Julgada. Coordenadores: Conrado, Paulo Cesar e Araújo, Juliana Furtado Costa. São Paulo: Noeses, 2019.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa Araujo. Os impactos do CPC/2015 sobre a coisa julgada em matéria tributária. *In*: BOSSA, Gisele; SALUSSE, Eduardo; PISCITELLI, Tathiane e ARAUJO, Juliana (Coord). Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015: Contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. Malheiros, 2015.

BRAZUNA, José Luís Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação à Luz do Artigo 146-A da Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CALIENDO, Paulo. Princípio da livre concorrência em matéria tributária: para uma superação do conceito de neutralidade fiscal. *Interesse Público*, Belo Horizonte, v. 13, n. 67, maio/jul. 2011.

CIGNACHI, Gustavo Chies. Coisa julgada inconstitucional ou contrária a decisão do Supremo Tribunal em matéria tributária, uma falácia jurídica: crítica à posição da Fazenda Nacional. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 76, fev. 2017.

CORAZZA, Edison Aurélio et al. O Parecer PGFN nº 492/2011: Manifestação sobre relativização de coisa julgada: inconsistência de fundamentação. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 10, n. 60, nov./dez. 2012.

FARO, Maurício Pereira. ROCHA, Sérgio André. Livre concorrência e neutralidade tributária. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 4, n. 21, p. 18-28, jul./ago. 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica, coisa julgada e justiça. *In Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre, RS, v. 1, n. 3, p. 263-278, 2005.

GODOY, Leonardo Rodrigues de. Princípio da neutralidade fiscal e a livre concorrência. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 114, p. 90-109, mar./abr. 2017.

GOMES, Anderson Ricardo. Cessaçãõ da eficácia da coisa julgada tributária à luz do princípio da livre concorrência. *Revista da AGU*, Brasília, v. 12, n. 35, p. 73-94, jan./mar., 2013.

GONÇALVES, Oksandro. A assimetria tributária e suas consequências sobre a livre concorrência. *Revista de direito empresarial*, n. 8, p. 37-62, jul./dez. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários ICET, 2006. 414 p.

MARIONI, Luiz Guilherme. Aproximação crítica entre as jurisdições de civil law e de common law e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil. *In Revista de Processo*, n. 172, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações acessórias tributárias e a disciplina jurídica da concorrência. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, Brasília, v. 17, n. 10, p. 8-19, out. 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O desequilíbrio da concorrência, por distorções tributárias e a emenda constitucional nº 42/2003. *Repertório IOB de jurisprudência*, São Paulo, n. 24, p. 974-971, 2. quinz. dez., 2005.

MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Verbatim, 2011.

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

