

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

MARIA DO SOCORRO COSTA GOMES

OS LIMITES DA COISA JULGADA ANTE O PRINCÍPIO DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA

São Paulo

2015

MARIA DO SOCORRO COSTA GOMES

**OS LIMITES DA COISA JULGADA ANTE O PRINCÍPIO DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Orientadora: Prof^a Dra. Zélia Luíza Pierdoná

São Paulo
2015

G633L Gomes, Maria do Socorro Costa

Os limites da coisa julgada ante o princípio da igualdade tributária. / Maria do Socorro Costa Gomes. – 2015.
153 f.; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015.

Orientadora: Zélia Luiza Pierdoná
Bibliografia: f. 148-153

1. Tributação. 2. Relação jurídica tributária. 3. Coisa julgada. 4. Igualdade tributária I. Título

CDDir 341.39

MARIA DO SOCORRO COSTA GOMES

**OS LIMITES DA COISA JULGADA ANTE O PRINCÍPIO DA
IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dra. Zélia Luíza Pierdoná - Orientadora
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. José Carlos Francisco
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof^a. Dra. Nélida Cristina dos Santos
Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo

AGRADECIMENTOS

A Deus, em sua infinita bondade, pela dádiva da vida e por permitir-me chegar até aqui.

Aos meus pais, José e Dirce Costa, pelos ensinamentos ao longo de minha existência e pela torcida por tão valiosa conquista, ainda que à distância.

À minha filha Ana Carolina, por ter sido um incentivo a abraçar a carreira jurídica.

À minha orientadora, Prof^a Dra. Zélia Luíza Pierdoná, pela amizade e generosidade em compartilhar seus conhecimentos, assim como pela atenção, disponibilidade e paciência dispensadas durante a orientação.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar o instituto da coisa julgada em matéria tributária e como isso pode afetar a análise do princípio constitucional da igualdade tributária. Isto porque pode haver situações de desequilíbrio, em função de uma decisão transitada em julgado sobre matéria tributária que alcança a um contribuinte ou a um restrito número deles, em detrimento dos demais. A questão é complexa, não tendo sido pacificada entre os tribunais e os doutrinadores. Para o estudo do assunto, parte-se da hipótese em que um contribuinte obtém sentença favorável em matéria tributária; e que transita em julgado, sem que tenha havido a possibilidade de manifestação por parte do Supremo Tribunal Federal (STF). Serão abordados a relação jurídica tributária e o instituto da coisa julgada material na seara tributária, bem como seus efeitos no mundo jurídico e o papel do Poder Judiciário, na qualidade de garantidor dos direitos insculpidos no texto constitucional e na condução do processo democrático brasileiro. Após, passa-se à análise da imutabilidade da coisa julgada material e como pode se dar a sua relativização para as relações jurídicas continuativas - que são a maioria em matéria tributária. A possibilidade da relativização da coisa julgada para o futuro visa à efetividade dos preceitos da igualdade tributária e incide no vetor fundamental de atribuição da segurança jurídica expressa na dimensão da justiça. Assim é que, na combinação dos elementos imprescindíveis voltados para o tratamento da coisa julgada e a interpretação dos limites impostos pela Constituição Federal, surgem, ao final deste trabalho, ponderações no sentido de que uma sentença transitada em julgado, que viola o princípio da igualdade tributária, por colocar um ou pequeno número de contribuintes em situação vantajosa em relação aos reveste-se da condição de coisa julgada inconstitucional. Conclui-se ser uma sentença inconstitucional por ofender princípio insculpido na Constituição Federal. Cabe, sim, infirmar os efeitos de tal *decisium*, por meio de provocação do STF, para pedir a recomposição jurídico-econômica da situação em face do desequilíbrio da igualdade, na vertente da neutralidade econômica dos tributos, sob pena de haver uma grave infringência ao princípio também constitucional da livre concorrência.

Palavras-chave: Tributação; Relação Jurídica Tributária; Coisa Julgada; Igualdade Tributária

ABSTRACT

The study hereby aims to analyze the institution of *res judicata* in tax matters and how it can affect the analysis of the constitutional principle of tax equality. This is because there may be imbalanced situations, according to a final decision on tax matters reaching a single taxpayer or to a limited number of them, to the detriment of others. The issue is complex and has not been pacified between the courts and scholars. To study the subject, it's analysed the situation in which a taxpayer obtains a favorable decision on tax matters; and it becomes unappealable in higher courts, including the Supreme Court. It will be discussed, here, the relationship legal tax and the institute of *res judicata* material in the harvest tax and its effects in the legal world and the role of the Judiciary, as a guarantor of the sculptured rights in the Constitution and in the conduct of the Brazilian democratic process. After, it's studied the analysis of the immutability of *res judicata* and how it can give its relativity to the legal relations continuatives - which are the majority in tax matters. The possibility of the relativity of the *res judicata* for the future aims the effectiveness of the principles of tax equality and focuses on fundamental vector assignment of legal certainty expressed in the dimension of justice. So it is that the combination of the essential elements focused on the treatment of *res judicata* and the interpretation of the limits imposed by the Constitution, appear at the end of this work, wondering in the sense that a final judgment, which violates the principle of equality tax, by placing a small number of taxpayers at an advantage over the others, can not be regarded as *res judicata*, being unconstitutional. The conclusion to be an unconstitutional sentence for offending fundamental principles in the Constitution. It's expected, as is, to rule out the effects of such *decisium* through provocation of the Supreme Court, to request the legal and economic recovery of the situation in view of the imbalance of equality, in the aspect of economic neutrality of taxes, which, failing to be taken seriously, infringes also the constitutional principle of free competition.

Keywords: Taxation; Relationship Legal Tax; *Res Judicata*; Tax Equality.

SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DOU	Diário Oficial da União
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

Sumário

1 INTRODUÇÃO	9
2 O TRIBUTO E A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	10
2.1 CONCEITUAÇÃO DE TRIBUTO	10
2.2 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO.....	12
2.3 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	15
2.3.1 Natureza <i>ex lege</i> da obrigação tributária	18
2.3.2 Relação jurídica tributária instantânea e continuativa.....	22
3 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	24
3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	24
3.2 COISA JULGADA FORMAL E COISA JULGADA MATERIAL.....	26
3.3 LIMITES OBJETIVOS E SUBJETIVOS DA COISA JULGADA	31
3.4 AUTORIDADE DA COISA JULGADA E OS EFEITOS DA SENTENÇA.....	34
3.5 FUNÇÃO NORMATIVA JURISDICIONAL.....	38
3.6 COISA JULGADA E QUESTÃO CONSTITUCIONAL INCIDENTE.....	41
3.7 COISA JULGADA E SEGURANÇA JURÍDICA.....	43
3.8 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA E ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS	50
3.8.1 O sentido da Súmula 239 do STF	55
3.8.2 A relativização da coisa julgada em matéria tributária.....	59
3.9 COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	67
3.9.1 Dever-poder judicial de controle difuso de constitucionalidade	71
3.9.2 A norma do artigo 741, parágrafo único, do CPC.....	75
3.9.3 A questão da irretroatividade da decisão sobre a coisa julgada	81
4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	91
4.1 ELEMENTOS ESSENCIAIS DA IGUALDADE.....	94
4.2 DIMENSÕES DA IGUALDADE	104
4.2.1 Igualdade na lei x igualdade diante da lei	105
4.2.2 Igualdade geral x igualdade particular	110
4.2.3 Igualdade inicial x igualdade superveniente	115
4.3 CONTEÚDO NORMATIVO E JURISDICIONAL.....	123
5 REFERÊNCIAS GERADORAS E MEIOS PROCESSUAIS ADEQUADOS À EFETIVAÇÃO DA ISONOMIA.....	126

5.1	A COMPETÊNCIA DO STF	127
5.2	REFERÊNCIAS GERADORAS	129
5.2.1	Súmula Vinculante	129
5.2.2	Repercussão Geral	131
5.2.3	Súmula	133
5.3	MEIOS PROCESSUAIS	134
5.3.1	Ação Rescisória	134
5.3.2	<i>Querela Nullitatis</i>	140
5.3.3	Reclamação	142
5.3.4	Atributos da decisão de inconstitucionalidade no cumprimento de sentença e em execução em face da Fazenda Pública	144
6	CONCLUSÃO	146
	REFERÊNCIAS	148

1 INTRODUÇÃO

A função jurisdicional, desempenhada pelo Estado, possui como elemento fundamental o cunho terminativo na solução de conflitos sociais. A jurisdição representa o pronunciamento final acerca do litígio posto sob sua apreciação, atuando mediante a aplicação do direito substantivo atinente à espécie. É nesse contexto que surge a coisa julgada.

Com base na doutrina, pode-se conceituar coisa julgada como a sentença que alcançou patamar de irretratabilidade, em face da impossibilidade de contra ela ser intentado qualquer recurso. E essa situação de irrecorribilidade pode se dar em sentença proferida por juízo singular.

Por outro lado, o princípio da igualdade figura no cerne do sistema axiológico da Constituição Federal, o que faz com que irradie projeções a todos os âmbitos do Direito.

Em um Estado Constitucional de Direito, nenhuma manifestação jurídico-estatal escapa do influxo desse importante princípio constitucional. Todas as dimensões da dinâmica normativa se sujeitam ao princípio da igualdade, que vincula a integralidade dos atos de produção jurídica, desde os atinentes à reforma do texto constitucional e à criação de leis, até os atos relativos à interpretação e aplicação das leis.

Assim, a igualdade deverá refletir-se de forma plena no mundo jurídico, em todas as suas searas, de modo a tornar realizável um sistema isonômico, que trate os iguais de forma paritária e os desiguais de modo díspar na exata medida da desigualdade existente.

No campo tributário, não se dá de modo diferente, onde o princípio da igualdade tributária goza de *status* constitucional, insculpido no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal.

O presente trabalho tem como proposta analisar os efeitos de uma sentença judicial em matéria tributária que favoreça um ou número reduzido de contribuintes, em detrimento dos demais, o que vem a afrontar o princípio da igualdade tributária; para então discorrer sobre os meios processuais adequados à correção dessa distorção.

2 O TRIBUTO E A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Para melhor compreensão da presente pesquisa, convém fazer uma breve abordagem sobre o conceito de tributo, seu papel junto ao Estado e como se dá a relação jurídica tributária.

2.1 CONCEITUAÇÃO DE TRIBUTO

A definição de tributo é dada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN): "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Gonçalves leciona que inexistente no Direito Constitucional brasileiro explícita conceituação de tributo. O autor identifica esse conceito a partir de suas notas características, repelindo outros conceitos de características assemelhadas, mas que, no entanto, com ele não se confundem.¹

Sua principal característica é a coercitividade, por se constituir em uma prestação pecuniária compulsória, já que impostas por lei, e que o Estado exige de seus administrados em virtude do seu poder de império. Tem por objeto dinheiro, em benefício do interesse público.

O tributo é obrigação *ex lege*, pois nasce da lei, não sendo possível as obrigações contratuais serem opostas às obrigações tributárias.

A natureza *ex lege* do tributo tem matriz no artigo 150, I da Constituição Federal, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. O princípio da legalidade tributária insere-se no contexto dos direitos fundamentais do contribuinte, sendo, portanto, protegido pela cláusula pétrea de que trata o artigo 60, § 4º, IV da Constituição Federal.²

Por sua vez, a cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada guarda relação com a cobrança do tributo por meio de atos administrativos vinculados, sem

¹ GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na Norma Tributária**, p. 15.

² Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

.....

IV - os direitos e garantias individuais.

qualquer margem de discricionarieidade por parte do agente público. Este deve portar-se fielmente como determina o mandamento legal para a constituição do crédito tributário por meio de lançamento.

Torres conceitua tributo:

o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.³

A arrecadação decorre da soberania estatal, que, segundo Sousa, é aquela em que o Estado faz valer seus poderes que lhe são inerentes como entidade de direito público, ao contrário portanto das receitas contratuais ou de direito privado.⁴

Contudo, a soberania tributária não é absoluta, pois encontra limitações no texto constitucional e na lei, devendo ser observado o princípio da legalidade acima mencionado, bem como os diversos princípios constitucionais.

Sousa explica "que a destinação da receita tributária é sempre a de cobrir despesas de interesse público"⁵. O autor esclarece que as atividades próprias do Estado a serem custeadas pela arrecadação tributária são aquelas inerentes à sua qualidade de poder público, diferenciando-as das finalidades impróprias do Estado, exercidas por conveniências, mas que poderiam ser igualmente exercidas por particulares. As receitas provenientes de atividades impróprias do Estado não são tributos; chamam-se preços públicos e delas não cuida o Direito Tributário.

A disciplina jurídica dos tributos cabe ao Direito Tributário. A partir da atividade financeira do Estado pertinente à obtenção de receitas mediante tributos, surgem situações de relação jurídica, isto é, situações entre o Estado e os particulares, que se inicia a partir da subsunção do fato concreto à hipótese de incidência prevista em lei.

³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 334.

⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma, p. 162.

⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma, p. 162.

2.2 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

O Estado detém o poder de tributar, considerado como um dos maiores poderes concedidos pela sociedade. Essa concessão decorreu da complexidade da sociedade humana, pela necessidade da criação de um ente com poderes de organizar e executar as atividades de interesse coletivo.

Portanto, a tributação insere-se no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que se alcance o bem comum. Decorre da disposição do homem de viver em um Estado, por ter a necessidade de associar-se e criar vida política.

Dentro da visão aristotélica⁶, o Estado é uma instituição natural e a mais ampla das associações humanas e, para o seu financiamento, por desejo da coletividade, a tributação é instituída, adquirindo uma abrangência que influencia transversalmente todos os aspectos da vida na Polis.

Na civilização grega, a Polis é um dos mais poderosos instrumentos de organização política, mediante a qual os governos expressam suas ideologias econômicas, sociais, políticas e até morais.

Para que uma sociedade seja considerada como organizada, torna-se imprescindível a existência do Estado, como garantidor da paz social e mediador dos conflitos ideológicos, econômicos, sociais e religiosos e visando o bem comum. Para fazer face a todas as suas atribuições, o Estado precisa de recursos e a fonte de recursos mais extensivamente adotada pelos Estados Democráticos de Direito advém de contributos de seus próprios cidadãos, que se dá pela tributação.

Baleeiro sustenta que para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, no desenrolar da história, socorrem-se de uns poucos meios universais: (i) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; (ii) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; (iii) exigem coativamente tributos ou penalidades; (iv) tomam ou forçam empréstimos; (v) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências.⁷

Nos países ocidentais, em que predominam os Estados Democráticos de Direito, a tributação assume especial importância com a concentração dos ingressos do Estado na

⁶ ARISTÓTELES. **Política**. Trad. de Mário da Gama Kury. 1985.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, p. 115

arrecadação tributária. A atividade econômica fica a cargo dos particulares; reduzindo a importância das demais fontes de recursos.

Assim é que sempre houve a preocupação de limitação do poder para a construção de um governo moderado, em que há um contraponto dentro do próprio exercício do poder soberano estatal, de modo a mantê-lo dentro de algumas balizas.

Nesse contexto, surge o constitucionalismo como movimento que prega a limitação do poder para a garantia de direitos, tendo reformulado, na evolução histórica, a concepção de Direito e de Estado, o que, impreterivelmente, haveria de repercutir no poder de tributar.

À medida que foram sagrando-se vitoriosos os movimentos constitucionais, o constitucionalismo clássico, o constitucionalismo social e o neoconstitucionalismo, o Estado passou a ter novos fins, nova caracterização. De um Estado liberal, passando por um Estado social (*Welfare State*), chega-se ao Estado Democrático de Direito, com reflexos no campo da tributação.

Nesse diapasão, a justificação do poder de tributar passou a residir no consentimento dos cidadãos, por meio de seus representantes, o que se faz por meio de lei. É ínsito ao constitucionalismo clássico a consagração da lei (princípio da legalidade) como instrumento de garantia do cidadão frente ao Estado, passando a legalidade a constituir pedra fundamental da estruturação jurídica de todo aparato estatal.

Greco prolata que a instituição de um Estado Democrático de Direito, entendendo-se um estado que consagra não só valores protetivos, mas também modificadores do perfil da sociedade com base em objetivos sociais a alcançar, faz com que a tributação passe a ser um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.⁸

Sobre a redução dos ingressos patrimoniais do Estado e a importância da arrecadação tributária, Paulsen explica:

No mundo ocidental, em que predominam os Estados de Direito Democráticos, a atividade econômica foi deixada aos cidadãos, e os ingressos do Estado foram concentrados na tributação. De fato, cada vez diminui mais a importância das demais fontes de recursos, e a tributação assume papel principal. Os ingressos patrimoniais do Estado já não são muito relevantes. É a arrecadação tributária sobre as rendas, os gastos e o patrimônio privado que cumpre a função de financiamento do Estado contemporâneo.⁹

⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: Solidariedade social e tributação, p. 177.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributária**, p. 169.

Daí a importância de se considerar o tributo como um dever fundamental, na forma de uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas finalidades no interesse de todos os cidadãos. Não pode ser visto como um sacrifício, acrescentando Paulsen:

O dever de contribuir não é simples consequência do que estabelece a lei, senão seu fundamento. E é certo que o cidadão tem o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, não pode ser menos afirmar que também tem o dever fundamental de colaborar em caráter geral com a tributação.¹⁰

O dever de contribuir, por parte do cidadão, decorre da implementação dos direitos fundamentais insculpidos no texto constitucional, tendo em vista que estes geram um custo e cabe à sociedade arcar com esse ônus, na medida da capacidade contributiva de cada um. Se há direitos a serem garantidos pelo Estado aos seus administrados, e se esse Estado não dispõe de outros meios para suportar o custo decorrentes da implementação desses direitos, como, por exemplo, receitas patrimoniais, então se conclui que repousará em todos o ônus para a fruição do bônus.

Nabais explica que a função própria aos deveres é complementar e não antagônica em relação aos direitos, de modo que coexistem: direitos representam aquilo que o Estado deve proporcionar aos indivíduos, e deveres se referem àquilo que os indivíduos devem proporcionar à sociedade e ao Estado, resultando em um ciclo: a realização de certos direitos depende de algumas prestações estatais, que, por sua vez, dependem, pelo menos em parte, do cumprimento de deveres pelos indivíduos, especificamente do dever de pagar tributos.¹¹

Por decorrer de atribuições previstas constitucionalmente em prol de todos, esse dever não pode ser encarado como sendo uma manifestação arbitrária de poder do Estado, que repousaria apenas em sua soberania, mas também, por outro lado, também não poderia ser visto simplesmente como um dever de sacrifício dos indivíduos.

O dever fundamental de pagar tributos é uma contrapartida antecedente e necessária à manutenção do próprio Estado, pois sem a arrecadação tributária, caso fossem estes pagos ao alvitre dos cidadãos, os próprios direitos fundamentais não existiriam além do papel.

A tributação não constitui um fim em si mesmo, ou seja, não é a razão de ser do próprio Estado que ele exista simplesmente para tributar seus indivíduos. Pelo contrário, a tributação é um meio existente, dentre outros, para que o Estado preste aos indivíduos aqueles direitos que lhes foram outorgados pela constituição.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributária**, p. 169.

¹¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, p. 65.

2.3 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A ciência do Direito Tributário possui autonomia didática e tem por objeto o estudo do conjunto de normas que regulam a tributação (ação tributária, privativamente estatal), o tributo em si e as relações jurídicas entre Fisco e contribuintes.

Na lição de Pontes, o Direito Tributário cuida do "estudo da natureza, dos elementos e das vicissitudes da obrigação tributária, fruto da influência do direito privado no processo de afirmação do Direito Tributário como ramo autônomo do Direito".¹²

Historicamente, o Direito Tributário deriva do Direito Administrativo, explicado pelo fato de ambos abordarem vínculos entre a Administração Pública e os administrados.

A respeito dessa concepção "administrativa" do Direito Tributário, Pontes explana:

Essa concepção "administrativa" da potestade tributária concebia a relação tributária como uma relação de subordinação dos administrados aos comandos emanados pela Administração Pública; uma autêntica relação de poder que encontrava sua justificação no poder de polícia, natural à entidade estatal como decorrência do atributo de soberania. Entretanto, por implicar limitação ao direito de propriedade, e como todas as restrições do mesmo jaez, o dever tributário devia estar fundamentado em lei, instrumento que conferia legitimidade racional para a restrição dos direitos de liberdade e propriedade, segundo a ótica do pensamento liberal.¹³

O poder tributário manifesta-se quando da criação legislativa da norma instituidora do tributo. Esta norma descreverá uma hipótese de incidência, e da subsunção da situação fática a essa norma, decorrerá consequentemente a obrigação tributária. Após a concreta ocorrência do fato ligado ao nascimento da obrigação tributária, manifesta-se o poder tributário do Estado, emanando comando destinado a tornar efetiva a operatividade da hipótese abstrata da norma. Assim, determinará o montante do débito tributário, exigindo o pagamento do mesmo por parte do sujeito passivo ao sujeito ativo.

A eficácia da relação jurídica depende da intervenção de um de seus polos, seja o passivo, com a intenção de cumprir a exigência do sujeito ativo, seja este atuando sobre o primeiro para que venha a cumprir a determinação contida na norma. A relação jurídica pode ser vista como o vínculo que decorre da subsunção do fato à norma, estabelecendo direitos e obrigações a sujeitos distintos e determinados, e que, pela sua existência, torna obrigatória determinada conduta.

¹² PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, p. 13.

¹³ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, p. 13.

A parte essencial e fundamental desta relação jurídica complexa é o dever de pagar - débito - a que corresponde, do lado do ente público, o direito de receber; ou seja, é o surgimento da obrigação tributária de que resultam o dever de pagar e o direito de receber, ao lado da qual, na mesma relação, existem outras obrigações.¹⁴

Sobre as normas jurídicas, Conrado assevera que estas representam o ponto de partida de toda e qualquer relação jurídica, sendo o homem "o responsável, sempre, pela efetivação da subsunção e da implicação que o preceito normativo determina, de molde a construir o fato relacional".¹⁵

Para o autor, é possível dizer, nessa perspectiva, que o processo de realização do direito (i) inicia-se a partir do domínio da linguagem das normas gerais e abstratas, criadas mediante a seleção de certos valores que a sociedade pretende ver prestigiados; (ii) amadurece na medida em que aquela primeira camada de linguagem encontra o plano de linguagem da realidade social; e (iii) atinge seu momento culminante quando exsurge, daquele encontro, uma terceira plataforma de linguagem, a da facticidade jurídica, em que se situam os fatos jurídico-relacionais que expressam o momento de máxima operatividade do direito, o momento, enfim, de sua realização.¹⁶

Zavascki ensina que, sob o critério das circunstâncias temporais do fato gerador das relações jurídicas, estas são classificadas em três espécies: a) instantâneas; b) permanentes; e c) sucessivas (continuativas ou de trato sucessivo)¹⁷.

A relação jurídica instantânea se caracteriza por seu fato gerador ocorrer e se consumir em um único momento, de forma imediata, e sem continuidade no tempo, ou, resultando de fato desdobrado no tempo, só atrair uma única vez a incidência da norma no momento em que estiver inteiramente formado.

Como exemplo de relação jurídica instantânea, Zavascki cita a relação obrigacional de ressarcir os danos materiais causados no veículo alheio por motorista imprudente que ultrapassou o sinal vermelho. Ou, no campo tributário, a relação obrigacional de pagar o imposto de transmissão em face da venda de determinado imóvel.¹⁸

A relação jurídica permanente é aquela que se origina de suporte fático de incidência consistente em fato ou situação que se prolonga no tempo, fazendo com que a incidência da

¹⁴ COSTA, Alcides Jorge. **Da Extinção das Obrigações Tributárias**, p. 8.

¹⁵ CONRADO, Paulo Cesar. **Compensação Tributária e Processo**, p. 73.

¹⁶ CONRADO, Paulo Cesar. **Compensação Tributária e Processo**, p. 73.

¹⁷ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 99.

¹⁸ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 99.

norma também seja contínua e ininterrupta e gerando a obrigação, também continuada de pagar a prestação. A obrigação de pagar alimentos é hipótese de relação jurídica permanente, cujo suporte fático se protraí no tempo, consistente na hipossuficiência do alimentando e na capacidade econômica e financeira do alimentante.

A relação jurídica sucessiva é aquela "nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada".¹⁹ Os exemplos mais comuns decorrem do campo tributário, como, por exemplo, a obrigação do comerciante de pagar imposto sobre a circulação de mercadorias, quando realiza uma venda.

As relações sucessivas surgem de fatos geradores instantâneos, mas que se repetem periodicamente, de forma uniforme e continuada. A relação jurídica torna-se permanente entre as partes, conferindo certo *status* jurídico aos seus figurantes, e, de tempos em tempos, se dá a ocorrência de fatos geradores instantâneos, vinculados e decorrentes daquela relação jurídica permanente, sendo que a incidência da norma jurídica recai sobre esse suporte fático complexo.

Entende-se a relação jurídica tributária como sendo uma relação entre sujeitos jurídicos, como qualquer outra relação jurídica nos diversos ramos do Direito. Na relação jurídica tributária, há um sujeito passivo, como obrigado, e um sujeito ativo, que, no caso, é o Estado, perpassando pela figura do Fisco, como o titular do correspondente direito subjetivo.

A relação jurídica tributária pode ser compreendida a partir do conceito da regra matriz de incidência tributária por Carvalho:

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente. Os modernos cientistas do Direito Tributário tem insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), deparamos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.²⁰

¹⁹ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 100.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 243.

Segundo o doutrinador, as normas jurídicas são compostas em uma hipótese de incidência, e um conseqüente normativo. Aquela corresponde a um fato descrito de forma hipotética, enquanto este reflete a prescrição de uma conduta quando concretizado o fato.

A partir desse momento, surge para o sujeito ativo o direito subjetivo de exigir o tributo (objeto da regra matriz de incidência tributária) do sujeito passivo. O CTN faz esta previsão em seu artigo 119, que tem o seguinte teor: "Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento".

Em outro polo da relação jurídica tributária figura o sujeito passivo, o qual é a pessoa de quem será exigida a prestação, ou seja, quem possui o dever de efetuar o pagamento do tributo.

2.3.1 Natureza *ex lege* da obrigação tributária

Na relação jurídica tributária, inexistente a interpersoalidade, haja vista que o Direito Tributário positivo brasileiro adotou a teoria da relação tributária como relação jurídica nascida e fundamentada *ex lege*, haja vista que a obrigação tributária só pode resultar de lei, lei em sentido estrito, por força do princípio da legalidade tributária de que trata o artigo 150, I da Carta Política de 1988²¹.

Segundo a norma constante do artigo 114 do CTN, "o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Decorre basicamente de normas tributárias de caráter geral e abstrato e se instaura a partir de uma previsão normativa.

Borges afirma que essa relação de não interpersoalidade corresponde:

a uma relação entre o dever jurídico do obrigado, sujeito passivo, e o correspondente direito subjetivo do Fisco ao tributo. Esta relação de correspondência entre obrigação e crédito tributário não significa senão que o direito de crédito do Fisco é, como visto, um reflexo da obrigação do sujeito passivo, e nisso consiste o relacionamento obrigação-crédito tributários.²²

No mesmo diapasão, Sousa definiu a obrigação tributária como "o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma

²¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

²² BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**, p. 50.

prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)".²³

O Direito Tributário pertence ao ramo do Direito Público, sendo a obrigação tributária uma obrigação de caráter público, com características próprias: a autoridade fiscal não é a credora da obrigação, mas mera administradora vinculada ao rigoroso cumprimento da legislação tributária; o credor da obrigação é o Estado ou a entidade a que a lei atribuir a condição de sujeito ativo, no caso das contribuições parafiscais²⁴. Assim, o crédito tributário é indisponível, não comportando qualquer margem de negociação; diferentemente da obrigação estatuída entre particulares, onde o credor da obrigação pode dispor do crédito.

A autoridade administrativa não tem o poder de decidir, no caso concreto, se o tributo é devido ou não e em quanto é devido. A Administração é a atividade do que não é senhor absoluto, tendo em vista que os bens e os interesses não se encontram entregues ao livre arbítrio do administrador. Ao revés, para este sobrepõe-se a obrigação, o dever, de curá-los nos termos da finalidade a que estão adstritos.

Ataliba afirma que todo o Direito Público, no clima do constitucionalismo, informa-se pela relação de administração, entendida como a relação jurídica que se estrutura ao influxo de uma finalidade cogente. Isto porque, nessa relação, não há somente um poder, mas um dever, cingindo o administrador ao cumprimento da finalidade que lhe serve de parâmetro.²⁵

A obrigação tributária decorre da incidência da norma sobre a situação fática, que se apresenta como fato gerador, suficiente para o nascimento da obrigação tributária, nos termos do artigo 114 do CTN. Esse é precisamente o modo de atuação do princípio da legalidade tributária.

É na relação jurídica que se perfaz o processo de apuração de elementos de uma situação tributária, encontrando-se os elementos pessoais dessa relação, que pode ser a situação de poder ou de dever. A obrigação tributária trata somente de delimitar e concretizar a situação de dever, ou seja, a do sujeito passivo, cuja situação de dever pode consistir em uma obrigação de dar ou de fazer, mas o lançamento é só a concreção quantitativa dessa obrigação de dar.²⁶

Ao abordar sobre a obrigação tributária, Amaro assevera:

²³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma, pp. 83-84.

²⁴ Entenda-se como contribuições parafiscais aquelas destinadas aos interesses dos corpos representativos de categorias econômicas e profissionais, cuja atribuição da capacidade de serem sujeitos ativos é dada por lei a pessoas diversas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

²⁵ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, p. 169.

²⁶ COSTA, Alcides Jorge. **Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária**, p. 12.

Ao tratar da obrigação *tributária*, interessa-nos a acepção da obrigação como *relação jurídica*, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas que referimos (*dar, fazer ou não fazer*).

Por conseguinte, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu *objeto*, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto, um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embaraçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária.²⁷

A relação jurídica é resultado da tensão entre o poder de tributar e o direito de tributar; o primeiro conceito representa o exercício de potestade tributária mediante a força de um poder ilimitado, enquanto o segundo expressa o exercício juridicizado (entenda-se limitado pelo Direito) daquela potestade.²⁸

A relação jurídica tributária não é uma relação de vida (econômica, financeira ou política) extrinsecamente regulada por normas jurídicas, "como se fosse um conteúdo vestido pela forma jurídica", mas é a própria forma - o que equivale a dizer: consiste, a relação jurídica tributária, numa relação que somente é estruturada por normas jurídicas. Por mais paradoxal que pareça, sem um ordenamento jurídico não existe o tributo, nem a relação tributária, como realidades per se. O tributo, como relação jurídica (apenas uma das acepções em que o termo pode ser usado), nada mais é do que um complexo de deveres (obrigações) e direitos subjetivos. Vale dizer: um complexo de normas jurídicas.²⁹

Acerca da regulação da relação jurídica tributária, Pontes afirma:

O Direito constitui, assim, fórmula concebida para regular - limitando - o alcance das possibilidades de exercício da potestade impositiva estatal no intuito de garantir as liberdades individuais.

Ocorre que, como observa Ricardo Lobo Torres, o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, representa o preço que os indivíduos pagam para poder exercer a sua liberdade, daí por que, segundo aquele autor, "o relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la".

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 245.

²⁸ CORREA, Walter Barbosa. Tensão entre o direito de tributar e o poder de tributar no Direito Tributário brasileiro. **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, p. 217.

²⁹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**, p. 51.

O caráter dramático da relação entre indivíduo e Estado, como contribuinte e ente tributante, partes de uma relação jurídica, torna indispensável a construção de uma doutrina e prática jurídicas que coloquem o tema dos direitos fundamentais no centro da problemática que cerca a relação jurídica tributária, de modo a refletir efetivamente o caráter *ex constitutionis* assumido pela relação jurídica tributária nos tempos de um constitucionalismo real, em que a dignidade da pessoa humana seja o objetivo último do Direito.³⁰

A evolução dos sistemas constitucionais pautados em princípios gerais, específicos, implícitos ou explícitos, com força normativa, levou a que a relação jurídica tributária tivesse proteção constitucional, com amparo dos direitos fundamentais dos cidadãos e dos direitos subjetivos dos contribuintes, realizando a ideia fundamental do Estado de Direito.

Pontes explica que, com a evolução dos sistemas constitucionais pautados pela crescente defesa dos direitos fundamentais perante o Estado, a relação jurídica tributária passou a ser concebida tomando como ponto de partida os parâmetros e limites constitucionais. A lei já não é soberana na definição dos deveres tributários: deve obediência estrita aos comandos constitucionais, notadamente àqueles representativos de defesa de direitos e garantias individuais. A relação jurídica tributária acompanha e sofre o influxo do avanço das teorias constitucionais que afirmam a crescente eficácia dos direitos fundamentais e da defesa da dignidade da pessoa humana, como fundamentos últimos do Estado de Direito. Vive-se, contemporaneamente, o momento da "constitucionalização da relação jurídica tributária".³¹

No ordenamento jurídico brasileiro, a relação jurídica tributária é delimitada por normas e princípios previstos constitucionalmente, assumindo uma dimensão axiológica, que decorrem de postulados de igualdade, justiça e respeito pelos direitos fundamentais consagrados no Texto Constitucional.

A relação jurídica tributária guarda relação com o respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais. São essas normas que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício do poder de tributar.

Dentre as conclusões que se pode extrair das disposições constitucionais autodenominadas "limitações ao poder de tributar" e das delimitações da competência

³⁰ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, p. 22.

³¹ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, p. 20.

tributária, o ponto nuclear e a finalidade do conjunto de regras e princípios constitucionais em matéria tributária são a proteção dos interesses individuais em face do exercício da potestade impositiva estatal.³²

2.3.2 Relação jurídica tributária instantânea e continuativa

Do ponto de vista temporal, a relação jurídica tributária pode ser classificada como: instantânea ou estática, quando o fato gerador é único e todos os elementos da relação referem-se a um mesmo marco temporal; e continuativa ou de trato sucessivo, aquela em que o fato jurídico tributário se prolonga por vários períodos de apuração, renovando-se a obrigação para os períodos subsequentes enquanto a mesma situação perdurar.

A relação jurídica tributária instantânea é aquela que nasce e se encerra em um único momento, não trazendo qualquer reflexo para períodos futuros. Esgotam-se imediatamente, ou seja, ocorre uma única vez a incidência da norma sobre determinada situação concreta e acabada. Como exemplo típico, pode-se mencionar a relação jurídica decorrente da transmissão onerosa de bens imóveis, na qual deve ser pago o imposto de transmissão dos bens previsto no artigo 156, II, da Constituição Federal.³³

Diferentemente, a relação jurídica tributária continuativa irrompe a partir da ocorrência de diversos fatos geradores instantâneos, mas que se repetem no tempo de maneira continuada e uniforme. Enquadram-se como relação jurídica continuativa a obrigação ao pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou ao pagamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS).

Zavascki classifica as relações jurídicas tributárias continuativas como relações sucessivas, compostas por relações instantâneas homogêneas, "que, pela sua reiteração e homogeneidade, podem receber tratamento jurídico conjunto ou tutela jurisdicional coletiva".³⁴

Para a presente pesquisa, interessa a análise da relação jurídica tributária continuativa, por ser esta sobre a qual repercutirá o proferimento de uma decisão judicial albergada pela

³² PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Editora Dialética, 2005, pp. 22-23.

³³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

.....

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

³⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 100.

coisa julgada e que afronta o princípio da isonomia tributária, como se verá adiante. Isto porque é evidente que a manutenção da coisa julgada, na medida em que implica tratamento tributário desigual, viola a garantia constitucional da livre iniciativa, na hipótese em que se prolonga no tempo.

Nos casos em que a coisa julgada não diz respeito a uma relação jurídica tributária continuativa, a violação dessa garantia constitucional da livre iniciativa pode até ser mínima, tolerável. A partir dessa reflexão, decorre a importância de, para a presente pesquisa, distinguir entre relação jurídica tributária instantânea e relação jurídica tributária continuativa, esta sim, constituir-se-á no objeto da análise da coisa julgada frente ao princípio da isonomia tributária.

3 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

A coisa julgada não é apenas matéria de processo. Foi alçada à espécie de garantia constitucional que preserva a segurança das relações jurídicas na medida em que assegura a certeza do direito e a segurança nas relações jurídicas da sociedade. Entre vários direitos fundamentais, a coisa julgada ganha proteção na Constituição Federal de 1988, quando prevê no inciso XXXVI do artigo 5º³⁵ que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Como garantia fundamental que é, não pode sofrer alteração via Emenda Constitucional, nos termos do § 4º do artigo 60³⁶ da própria Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988 simboliza um marco na busca pela garantia e consolidação dos direitos fundamentais, bem como por um ordenamento jurídico que garanta a segurança e funcionalidades jurisdicionais necessárias ao efetivo cumprimento das decisões, fundamentadas no devido processo legal, no contraditório e na ampla defesa. Na prática, este é o cenário que o país deve almejar para construir um ambiente juridicamente confiável, estável e respeitado, que atraia investimentos e propicie o desenvolvimento social e de suas instituições.³⁷

A Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942) aborda a questão em seu artigo 6º³⁸, conceituando coisa julgada ou caso julgado no § 3º como decisão judicial de que não caiba recurso.

O trânsito em julgado se dá, nos ensinamentos de Moreira, quando "a sentença, por qualquer motivo, se torna irrecorrível ainda no primeiro grau de jurisdição, a norma jurídica

³⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

³⁶ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

.....

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

.....

IV - os direitos e garantias individuais.

³⁷ PERON, Waine Domingos; BASTOS, Ramon Henriques. Norma Processual. Relativização da Coisa Julgada. In: MUNHOZ, Flávio de Sá et al. **Jurisprudência Administrativa Tributária Federal**: estudos técnicos de acórdãos do CARF, p. 2017.

³⁸ Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

nela contida recebe o selo da imutabilidade e da indiscutibilidade."³⁹ A qualidade conferida pela Constituição Federal e pela Lei à sentença que põe fim à determinada lide manifesta-se mediante o esgotamento de todas as possibilidades recursais quanto a uma determinada condenação. É ato jurídico perfeito porque emanada do Poder Judiciário e se constitui em regra indispensável ao exercício da própria jurisdição, constituindo a afirmação do poder incumbido de interpretar a lei.

A decisão judicial é o elemento final do discurso jurídico, realizado para que o Estado possa exercer a sua função de tutelar os direitos e, por consequência, as pessoas. Todo discurso, como é sabido, necessita de regras para poder se desenvolver de maneira adequada. É assim que o processo, para permitir a formação do convencimento do juiz e o desenvolvimento do discurso judicial, exige regras relativas ao tempo, ao modo e ao conteúdo da participação das partes e o juiz. Tais regras dizem respeito ao conteúdo do discurso e estão preocupadas com a sua legitimidade, imprescindível para a efetividade da jurisdição. Porém, todo discurso, para valer como discurso, precisa terminar. O recrudescimento da decisão judicial, ápice do discurso judicial, é imprescindível para que o próprio discurso tenha razão de ser, e, assim, realmente exista enquanto discurso jurídico.⁴⁰

A decisão judicial põe termo à lide, ao litígio, conferindo neutralidade, embora sem que o conflito seja eliminado. A prestação jurisdicional serve à satisfação dos interesses das partes, não havendo o convencimento subjetivo sobre o acerto da decisão judicial tomada, mormente pela parte vencida, do que se infere que, por meio da decisão judicial, o Direito perfaz uma aceitação efetiva e tácita, mas nunca subjetiva ou psicológica dos envolvidos.

A coisa julgada corresponde à eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença, em relação às partes que integram a relação jurídico-processual. A jurisdição constitui função estatal que se caracteriza em dar a definitividade representada pela imunização dos efeitos dos atos por ela realizados.

Sobre a coisa julgada, Pontes explana:

As formas, as técnicas, os ritos processuais, os tipos de ações são mecanismos pelos quais os litígios são solucionados pelo Poder Judiciário. As formas processuais constituem um meio, e não um fim em si mesmo. São fundamentalmente instrumentos de realização do Direito, e - por que não dizer? - da própria justiça. As formas processuais não podem ser sacralizadas a ponto de comprometer o pleno exercício da jurisdição. O direito positivo

³⁹ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **O Novo Processo Civil Brasileiro**: exposição sistemática do procedimento, p. 88.

⁴⁰ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, p. 56.

cria diferentes espécies de ações e de institutos processuais, todavia jamais pode perder de vista que "o fim do processo é a entrega da prestação jurisdicional que satisfaz a pretensão à tutela jurídica".

A jurisdição, como função estatal, consubstancia uma resposta ao anseio da sociedade humana por segurança jurídica, pois é por meio dela que todos os conflitos intersubjetivos de interesses ganham composição pacífica por meio de um terceiro independente - o juiz - encarregado de dizer o direito aplicável às diferentes situações da vida.

E ela é marcada pela inevitabilidade e pela definitividade.⁴¹

É evidente que não seria possível viver com tranquilidade em um Estado de Direito, onde as decisões tomadas pelo órgão encarregado de dirimir os conflitos e fazer justiça na aplicação da lei fossem desconstituídas da imutabilidade trazida pela veracidade e justiça que as consubstanciam.

Tão importante é o valor do instituto da coisa julgada, que a sentença acobertada pelo seu manto tem força de lei entre as partes, o que lhe é conferido pelo artigo 468 do Código de Processo Civil (CPC) pátrio que preceitua: "a sentença que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Ao tentar conceituar a coisa julgada, Pinto a define como "o instituto do Direito Processual que nasce com a imutabilidade da decisão proferida pelo judiciário, devido ao esgotamento das vias recursais cabíveis contra essa decisão ou da demora na utilização dessas vias".⁴² Portanto, no direito brasileiro, a coisa julgada jamais se constitui enquanto a decisão comporte algum recurso, seja qual for.

3.2 COISA JULGADA FORMAL E COISA JULGADA MATERIAL

A coisa julgada pode ser vista sob duas espécies: a coisa julgada formal e a coisa julgada material. A primeira é utilizado no caso de o processo ser extinto sem análise do mérito, enquanto a segunda se refere aos casos em que houve apreciação do mérito ou a lei empresta a mesma força por haver reflexo da sentença extinguindo o direito material posto.

⁴¹ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 95.

⁴² PINTO, Antônio Mário de Abreu. Coisa Julgada em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**, p. 94.

Dinamarco afirma que a coisa julgada pode ser material (quando se projeta para fora do processo) ou formal (imutabilidade da sentença em si mesmo – efeito endoprocessual que põe fim à relação processual).⁴³

A coisa julgada material é definida no artigo 467 do CPC como a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário. Sem dúvida alguma, o legislador pátrio, ao instituir esse dispositivo, levou em consideração valores objetivados pela ordem jurídico-processual, tal qual a segurança das relações jurídicas buscando transparecer que as decisões tomadas pelo Poder Judiciário são dotadas de justiça e, por isso, são estáveis, imutáveis.

O fundamento da coisa julgada material se perfaz na necessidade de dar estabilidade nas relações jurídicas. A coisa julgada material torna impossível a rediscussão da lide, reputando-se repelidas todas as alegações e defesas que a parte venha a opor ao acolhimento ou rejeição do pedido.

Na coisa julgada material, concentra-se a autoridade da coisa julgada, ou seja, o mais elevado grau de imutabilidade a reforçar a eficácia da sentença que decidiu sobre o mérito ou sobre a ação, para assim impedir, no futuro, eventual indagação sobre a justiça ou injustiça do seu pronunciamento.

A coisa julgada é formal quando decorre, simplesmente, da imutabilidade da sentença, seja pela impossibilidade de interposição de recursos, quer porque a lei não mais os admite, quer por decurso do prazo, quer por desistência ou renúncia à sua interposição. Nesse sentido, de certo que a coisa julgada estaria relacionada ao esgotamento das vias recursais previstas pelo Código, ou pelo resultado desvantajoso do recurso conhecido e julgado, tornando preclusa a possibilidade de se realizarem quaisquer outros atos processuais tendentes à alteração da decisão de mérito na mesma relação processual.

Ao se prolatar a sentença, é facultado às partes, mercê do princípio do duplo grau de jurisdição, a via dos recursos com o uso dos quais a parte perdedora, chamada de sucumbente, postula um reexame das questões decididas na instância inferior para obtenção de novo ato decisório do Juízo colegiado (Tribunal) que lhe seja favorável.

Convém mencionar as diferenças entre a coisa julgada formal e a coisa julgada material. Primeiramente, a coisa julgada formal atua dentro do processo em que a sentença foi

⁴³ DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. In: **Nova era do Processo Civil**, pp. 221-222.

proferida, sem impedir que o objeto do julgamento volte a ser discutido em outro processo, enquanto a coisa julgada material, revelando a lei das partes, produziria seus efeitos no mesmo processo ou em qualquer outro, vedando o seu reexame; além do que, a coisa julgada formal pode existir sozinha em determinado caso, como ocorre nas sentenças meramente terminativas, que apenas extinguem o processo sem julgar a lide, ao passo que a coisa julgada material está, necessariamente, ligada à coisa formal, no sentido de que toda sentença para transitar materialmente em julgado, deve, também, passar em julgado formalmente.

A respeito da coisa julgada material e da coisa julgada formal, Theodoro Júnior explicita:

O Código, no art. 467, limitou-se a definir a coisa julgada material, afirmando que:

"Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário."

Mas existe, também, a coisa julgada formal, que se difere daquele fenômeno descrito no Código e que é tradicionalmente tratada pelos processualistas como fato relevante em matéria de eficácia da sentença.

A coisa julgada formal decorre simplesmente da imutabilidade da sentença dentro do processo em que foi proferida pela impossibilidade de interposição de recursos, quer porque a lei não mais os admite, quer porque se esgotou o prazo estipulado pela lei sem interposição pelo vencido, quer porque o recorrente tenha desistido do recurso interposto ou ainda tenha renunciado à sua interposição.⁴⁴

A coisa julgada material realiza efeitos panprocessuais, já que nessa hipótese, havendo coisa julgada material, o comando que emerge da parte dispositiva da sentença torna-se imutável e indiscutível no processo em que a sentença foi prolatada ou em qualquer outro processo. A fundamentação da sentença não faz coisa julgada, por força do que dispõe o inciso I do artigo 469⁴⁵ do CPC.

Milani ensina que só se forma coisa julgada material nos casos do art. 269 do CPC, isto é, quando há resolução de mérito, vale dizer, do pedido. Havendo extinção do processo sem resolução do mérito (casos do CPC, art. 269), forma-se apenas coisa julgada formal. Via de consequência, só será vedada a repositura da ação se houver resolução do mérito (casos do art. 269), pois só nesses casos há falar-se em coisa julgada material, que opera efeitos *fora do processo* (exceção feita ao art. 267, V c/c o art. 268, pois se houve extinção do processo sem resolução do mérito por litispendência ou por já existir coisa julgada, evidentemente não

⁴⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**, p. 463.

⁴⁵ Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

tem sentido autorizar a repositura da ação). Observe-se, todavia, que a orientação do STJ tem sido no sentido de que, a extinção do processo com amparo, por exemplo, no inc. VI do art. 267, só dá direito à repositura da ação, desde que implementada a condição da ação faltante, linha de pensamento que nos servimos de acompanhar.⁴⁶

A coisa julgada, por sua vez, forma-se sobre a decisão do pedido (art. 468 do CPC), tal como formulado pelo autor, o qual delimita, aliás, o próprio campo de desenvolvimento da atividade jurisdicional (art. 128 do CPC), tendo em vista o que poderá vir a ser objeto de coisa julgada material. O art. 469, I, já referido, deixa isso bem claro, ao dispor que os motivos, ainda que importantes para determinar o conteúdo da sentença, não fazem coisa julgada, os incs. II e III do art. 469 explicitam de maneira inequívoca o conteúdo da norma inculpada no inc. I, em realidade desdobrando a sua significação (o inc. II alude a que a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença, não é atingida pela coisa julgada; o inc. III prescreve que a questão prejudicial, decidida incidentalmente, no curso do processo, igualmente não fica recoberta pela autoridade da coisa julgada). Quanto ao inc. III, vê-se que os limites objetivos da coisa julgada podem ser ampliados, revestindo também a decisão acerca da questão prejudicial, desde que proposta ação declaratória incidental, na forma dos arts. 5º, 325 e 470.⁴⁷

A expressão "coisa julgada formal" pode levar à ilação de sua total inadequação, haja vista que o que ocorre é a preclusão, decorrente da inimpugnabilidade da sentença. Nesse sentido, o entendimento de Nery Junior e Nery: "A expressão 'coisa julgada formal', embora aceita pela generalidade da doutrina, padece de alguma equivocidade, pois em verdade se trata de preclusão (máxima), decorrente da inimpugnabilidade da sentença".⁴⁸

Milani demonstra sua preocupação em afirmar que a coisa julgada cede em face do direito e fatos supervenientes:

A eficácia preclusiva da coisa julgada constitui *meio* para se atingir um *fim último*, que é o de resguardar a autoridade da coisa julgada material, como exigência de ordem pública, estabilizando-se as relações jurídicas. Não é possível a dedução de novas alegações e defesas de fato e de direito com o escopo de modificar o que foi decidido e transitou materialmente em

⁴⁶ MILANI, Daniela Jorge. Relativização da Coisa Julgada: uma interpretação segundo a lógica do razoável. In: AURELLI, Arlete Inês et al (Coord.). **O Direito de Estar em Juízo e a Coisa Julgada**: estudos em homenagem a Thereza Alvim. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 696-697.

⁴⁷ MILANI, Daniela Jorge. Relativização da Coisa Julgada: uma interpretação segundo a lógica do razoável. In: AURELLI, Arlete Inês et al (Coord.). **O Direito de Estar em Juízo e a Coisa Julgada**: estudos em homenagem a Thereza Alvim. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 697-698.

⁴⁸ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante**, p. 596.

julgado. Ficam, porém, fora do alcance da eficácia preclusiva o direito e os fatos supervenientes, que podem ser alegados em outra ação. Isto porque, na medida em que essa nova ação seja fundada em fatos ou direito superveniente, estará, em última análise, lastreada em outra *causa petendi*, de modo que não se poderá cogitar, sequer, do óbice da coisa julgada, já que não haverá a tríplice identidade de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 301.⁴⁹

Para Pinto, há uma gradação da coisa julgada, que varia de acordo com sua eficácia:

A coisa julgada formal se limita a um determinado processo, não envolvendo o objeto nele tratado, enquanto a coisa julgada material abrange não apenas aquele processo, mas impede que a matéria nele versada seja reexaminada. Daí concluir-se que a coisa julgada material engloba, necessariamente, a formal.

A diferenciação estabelecida pela doutrina entre coisa julgada material e a formal pode ser facilmente percebida mediante análise dos tipos de decisões judiciais previstas no Código de Processo Civil pátrio, quais sejam, decisões terminativas e decisões definitivas.

As decisões terminativas, previstas no artigo 267 do Código de Processo Civil são aquelas que determinam a extinção do processo, sem, contudo, solucionar as questões meritórias.

Já as decisões definitivas, elencadas no artigo 269 do Código, além de extinguirem o processo, julgam o mérito, ou seja, acolhem ou rejeitam o pedido requestado pelo Autor. Daí afirmar-se que nas decisões terminativas tem-se coisa julgada formal, enquanto nas definitivas tem-se coisa julgada material.⁵⁰

A decisão imutável dentro do processo esgota a função jurisdicional, fazendo o Estado, por meio do seu órgão judiciário, entregar a prestação jurisdicional. Referida imutabilidade, que impede a prolação de novo julgamento no processo, impossibilita as partes de virem a renovar a discussão da lide em outros processos.

É a coisa julgada material, onde o comando emergente da sentença repercute também fora do processo em que foi proferida, pela imutabilidade dos seus efeitos e revela a lei das partes, produzindo efeitos no mesmo processo ou em qualquer outro.

Já a coisa julgada formal atua dentro do processo em que a sentença foi proferida, não tendo o condão de impedir que o objeto do julgamento seja matéria de outro processo.

Acerca da classificação da coisa julgada, Gonçalves adota a tese de que não há propriamente duas espécies de coisa julgada:

⁴⁹ MILANI, Daniela Jorge. Relativização da Coisa Julgada: uma interpretação segundo a lógica do razoável. In: AURELLI, Arlete Inês et al (Coord.). **O Direito de Estar em Juízo e a Coisa Julgada**: estudos em homenagem a Thereza Alvim. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 698.

⁵⁰ PINTO, Antônio Mário de Abreu. Coisa Julgada em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**, p. 97.

Ela é fenômeno único ao qual correspondem dois aspectos, um de cunho meramente processual, que se opera no mesmo processo no qual a sentença é proferida, e outro que se projeta para fora, tornando definitivos os efeitos da decisão. Isso impede que a mesma pretensão seja rediscutida em juízo, em qualquer outro processo. Ao primeiro aspecto dá-se o nome de coisa julgada formal. Todas as sentenças, mesmo aquelas em que não há resolução de mérito, tornam-se imutáveis em determinado momento, quando contra elas não cabe mais recurso. O segundo aspecto é denominado coisa julgada material, que recai apenas sobre as sentenças de mérito, impedindo que a mesma pretensão venha a ser rediscutida posteriormente em outro processo. Com as sentenças meramente terminativas isso não ocorre, porque nelas o juiz não se pronunciou a respeito da pretensão posta em juízo. Por isso, elas se tornam definitivas no processo em que proferidas, mas não impedem que a pretensão venha a ser objeto de outra demanda. O mesmo não ocorre com as sentenças de mérito, porque nelas o juiz apreciou o pedido. Assim que contra elas não couber mais recurso, a mesma pretensão não poderá mais ser levada a juízo.⁵¹

Para o presente estudo, torna-se mais didático entender a distinção entre coisa julgada formal e coisa julgada material, sendo esta última a que interessa para a análise, em face da impossibilidade de rediscussão da matéria em outro processo.

3.3 LIMITES OBJETIVOS E SUBJETIVOS DA COISA JULGADA

De todas as partes da sentença, somente o dispositivo, que contém o comando emitido pelo juiz, fica revestido da autoridade da coisa julgada. Os motivos e fundamentos não se tornam imutáveis, e podem ser rediscutidos em outro processo, por mais importante que tenham sido para a formação da convicção do julgador.

No mesmo sentido, Liebman afirma que "é só o comando pronunciado pelo juiz que se torna imutável, não a atividade lógica exercida pelo juiz para preparar e justificar a decisão".⁵²

A qualidade da coisa julgada reveste tão somente a parte dispositiva da sentença, a resposta à pretensão do autor. O juiz decide única e exclusivamente o pedido, a pretensão deduzida pelo autor em juízo. É sobre o pedido deduzido pela parte e apreciado pelo órgão jurisdicional, portanto, que se circunscrevem os limites objetivos da coisa julgada.

Com base no artigo 469, I, II e III⁵³ do CPC, nem as razões da decisão (causa de pedir e causa da resistir), nem os fundamentos que as relacionam com a decisão proferida, nem os fatos simples são compreendidos nos limites objetivos da coisa julgada.

⁵¹ GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Novo Curso de Direito Processual Civil**, Volume 2: processo de conhecimento (2ª parte) e procedimentos especiais, p. 21.

⁵² LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e Autoridade da Sentença**. Trad. Alfredo Buzald e Benvindo Aires; trad. textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, Ada Pellegrino Grinover, p. 55.

Marinoni leciona que a questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo, não faz coisa julgada (art. 469, III, CPC). A resolução da questão prejudicial pode vir a ser abarcada pela coisa julgada se e quando houver sido proposta, no curso do processo, ação declaratória incidental (arts. 5º, 325 e 470, CPC).⁵⁴

Nesse sentido, ensina Alvim:

Vale dizer, a coisa julgada reveste de imutabilidade apenas a parte dispositiva da sentença (art. 458, III, do CPC). São esses os limites objetivos da coisa julgada no regime do Código de Processo Civil, salvo, como dito, se se propuser ação declaratória incidental, versando questão prejudicial, nos termos dos arts. 5º e 470.⁵⁵

É este o entendimento para o CPC ora em vigor. Contudo, o Novo Código de Processo Civil, sancionado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, publicado no DOU de 17 de março de 2015 e com vigência a partir de 17 de março de 2016 inovou nesse ponto. O Novo CPC, no § 1º do artigo 503⁵⁶, estendeu a coisa julgada sobre as questões prejudiciais resolvidas incidentalmente pelo juiz na fundamentação da sentença se (i) dessa resolução depender o julgamento do mérito; (ii) a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia; e (iii) o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

Da leitura desse dispositivo, que entrará em vigor tão somente em 17 de março de 2016, pode-se inferir que o incidente de constitucionalidade não fará coisa julgada, quando proferida por juiz ou tribunal, tendo em vista que a competência é exclusiva do STF, no controle concentrado de constitucionalidade.

A respeito do inciso III do artigo 503 do Novo CPC, Medina sustenta que a questão prejudicial deve ter idoneidade para, em tese, figurar como questão principal, no sentido de o

⁵³ Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

⁵⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, p. 73.

⁵⁵ ALVIM, Eduardo Arruda. **Direito Processual Civil**. 5. ed. rev., atual. e ampl., p. 692.

⁵⁶ Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentalmente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

juiz ter competência absoluta para dispor sobre a questão, caso veiculada como principal. Deve-se, então, indagar, por exemplo, sobre a possibilidade de fazer pedido de decisão declaratória sobre a questão; caso negativa a resposta, a questão prejudicial não será alcançada pela coisa julgada.⁵⁷

Como limites subjetivos da coisa julgada, há de se entender que a imutabilidade repercute apenas para as partes, no sentido de que só elas puderam fazer ouvir e valer as suas razões no processo que se finalizou com o julgado, do que justifica a conformidade das partes com o resultado alcançado no processo.

Acerca desses limites subjetivos, Gonçalves explica que o artigo 472 do CPC estabelece que a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando nem prejudicando terceiros. Essa é a regra fundamental a respeito dos limites subjetivos. São atingidos, portanto, os autores, os réus, os denunciados, os chamados ao processo, os oponentes e os nomeados que tenham sido admitidos. Não o são os terceiros que não participaram do processo e, por isso, não tiveram oportunidade de manifestar-se, de defender-se ou de expor suas razões. Se fossem atingidos pela coisa julgada, haveria ofensa à garantia constitucional do contraditório e do devido processo legal. Ademais, se alguém não participou do processo, é porque a pretensão posta em juízo não lhe dizia respeito. Como a coisa julgada é uma qualidade dos efeitos da sentença proferida a respeito da pretensão, o terceiro não poderia mesmo ser atingido.⁵⁸

Contudo, Tucci menciona casos em que terceiros podem ser afetados pela decisão, dada sua eficácia natural: a) fiador que é afetado pela procedência de ação entre credor e devedor na qual se declara a inexistência da obrigação principal⁵⁹; e b) credor hipotecário, quando é julgada procedente ação reivindicatória contra o réu que constituiu o ônus real. Se o réu vencido na reivindicatória não era proprietário quando constituiu o ônus real, o terceiro perderá a posição jurídica de que era titular (credor hipotecário).⁶⁰

Situações como essas são excepcionais, mormente no Direito Tributário, quando a relação jurídica se perfaz exatamente entre o ente tributante e o contribuinte definido na norma de regência da espécie tributária.

⁵⁷ MEDINA, José Miguel Garcia. **Novo Código de Processo Civil Comentado**: com remissão e notas comparativas ao CPC/1973, p. 774.

⁵⁸ GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Novo Curso de Direito Processual Civil**, Volume 2: processo de conhecimento (2ª parte) e procedimentos especiais, p. 25.

⁵⁹ TUCCI, José Rogério Cruz e. **Limites Subjetivos da Eficácia da Sentença e da Coisa Julgada**, p. 195.

⁶⁰ TUCCI, José Rogério Cruz e. **Limites Subjetivos da Eficácia da Sentença e da Coisa Julgada**, p. 198.

3.4 AUTORIDADE DA COISA JULGADA E OS EFEITOS DA SENTENÇA

A autoridade da coisa julgada se perfaz na característica inevitável da decisão judicial da qual não caiba mais recurso. Essa imutabilidade consubstancia autêntica necessidade social na medida em que evita a perpetuação do conflito de interesses, sem que possam chegar a um desfecho.

Nisso consiste, pois, a autoridade da coisa julgada, que se pode definir, com precisão, como a imutabilidade do comando emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a definitividade e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é, pelo contrário, uma qualidade mais intensa e mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato.⁶¹

Se a situação não fosse de imutabilidade do comando sentencial, estar-se-ia vivenciando verdadeiro desequilíbrio social permeado pela falta de estabilidade nas relações jurídicas.

A visão de Dinamarco quanto à coisa julgada é de que não se trata de um instituto de direito material e não se rege por normas inerentes a cada ramo do direito material conforme o caso concreto, também não pertence exclusivamente à seara do direito processual. Ela tem, acima de tudo, um fundamento constitucional intimamente relacionado com o valor *segurança jurídica*, que a Constituição Federal cuida de preservar quando a erige em garantia política dos indivíduos e grupos. Não é um efeito da sentença, como superiormente ensinou Liebman em clássica monografia, mas uma especial qualidade que torna imutáveis os efeitos que cada sentença tiver. O bem jurídico proporcionado pela coisa julgada é a *segurança jurídica*, pela qual o sujeito vencedor em uma sentença de mérito fica a salvo de futuros questionamentos.⁶²

E essa imutabilidade característica do *comando*, nos limites em que é disciplinada pela lei, opera, não já em face de determinadas pessoas, mas em face de todos os que no âmbito do ordenamento jurídico têm institucionalmente o mister de estabelecer, de interpretar ou de aplicar a vontade do Estado, não se excluindo o próprio legislador, que não poderá por isso

⁶¹ LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e Autoridade da Sentença**. Trad. Alfredo Buzald e Benvido Aires; trad. textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, Ada Pellegrino Grinover, p. 54.

⁶² DINAMARCO, Cândido Rangel. **Processo Civil Empresarial**, p. 383.

mesmo mudar a normação concreta da relação, a qual vem a ser estabelecida para sempre pela autoridade da coisa julgada.⁶³

A cláusula constitucional impede que uma nova norma seja aplicada relativamente aos efeitos de atos ou de fatos abrangidos por decisão judicial da qual não caiba mais recurso. Importa ressaltar que a qualificação da coisa julgada reside no esgotamento de todos os meios regularmente admitidos em Direito para o seu questionamento de modo a evitar que as discussões se eternizem, em favor da estabilidade das relações jurídicas e da certeza dos atos estatais.⁶⁴

Ferraz Jr. afirma que, nessa hipótese, a CF/88 apenas procura dar um ponto-final à discussão, ainda que a alegação para a sua modificação seja suportada por argumentos de justiça. A justificativa da coisa julgada é precisamente a interrupção de uma cadeia de julgados que poderia eternizar os litígios, podendo ser o último revisto por um outro, e assim sucessivamente. Para afastar essa *recursividade*, a coisa julgada funciona como limite objetivo à reabertura da discussão, mesmo que argumentos relacionados à justiça da decisão possam ser trazidos. A garantia da coisa julgada, portanto, é - como acentua Ferraz Jr. - uma manifestação da segurança jurídica, segundo a qual não se pode, desde o presente, alterar o sentido normativo decorrente de decisão judicial anterior, com o quê se confere segurança, por estabilidade, à relação jurídica objeto da decisão, impedindo a continuidade da discussão.⁶⁵

Gonçalves leciona que a coisa julgada é uma qualidade dos efeitos da sentença (ou do acórdão), tornando-se imutáveis quando deixam de ser cabíveis qualquer espécie de recurso; e não um efeito da sentença:

Ela não é propriamente um efeito da sentença - efeitos são a condenação, a declaração e a constituição, com as consequências daí decorrentes -, mas uma qualidade desses efeitos, qual seja, a imutabilidade. Foi a partir dos estudos de Enrico Tullio Liebman que se delineou com maior clareza a distinção entre a eficácia da sentença e a imutabilidade de seus efeitos. Esgotados os recursos, a sentença transita em julgado, e não pode mais ser modificada. Até então, a decisão não se terá tornado definitiva, podendo ser substituída por outra.

⁶³ LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e Autoridade da Sentença**. Trad. Alfredo Buzald e Benvindo Aires; trad. textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, Ada Pellegrino Grinover, p. 54.

⁶⁴ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O Princípio da Coisa Julgada e o Vício de Inconstitucionalidade. In: idem (Org.). **Constituição e Segurança Jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa Julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence**, pp. 173 e 178.

⁶⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Coisa Julgada em Matéria Tributária e as Alterações sofridas pela Legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689/88)**, p. 74.

A imutabilidade não coincide sempre com a produção dos efeitos da sentença. Há casos em que ela os produz ainda antes de ter-se tornado definitiva, quando os recursos pendentes não têm efeito suspensivo.⁶⁶

A coisa julgada não é um efeito da sentença, pois uma coisa é os efeitos da sentença (condenatória, declaratória ou constitutiva); outra é verificar se eles se produzem de modo mais ou menos perene e imutável. Liebman explica:

A coisa julgada (*rechtskraft*) consiste na força vinculante da declaração, quer se apresente esta por si só na sentença, quer seja acompanhada de efeito constitutivo da espécie indicada: este efeito constitutivo, pois, nada tem que ver com a coisa julgada, absolutamente desnecessária para que ele se possa produzir. O termo tradicional de "coisa julgada" (*rechtskraft*) poderia e deveria então substituí-se pelo mais preciso de "eficácia de declaração" (*feststellungswirkung*), que indicaria, pois, o efeito constante de todas as sentenças com o qual podem apresentar-se juntos, eventualmente, também o efeito constitutivo ou o executório, conforme o tipo de sentença que se considere.⁶⁷

A coisa julgada, por ser instituto inerente ao Estado Democrático de Direito, é indispensável à afirmação da autoridade estatal. Ainda que não estivesse prevista no texto constitucional, deriva do Estado de Direito e encontra base nos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Nas palavras de Marinoni, "a coisa julgada, enquanto instituto jurídico, tutela o princípio da segurança em sua dimensão objetiva, deixando claro que as decisões judiciais são definitivas e imodificáveis".⁶⁸

O juiz, ao prolatar a sentença, faz exame dos fenômenos de incidência e pronuncia juízos de certeza sobre as consequências jurídicas daí decorrentes, certificando, oficialmente, a existência ou a inexistência ou o modo de ser da relação jurídica. Leva em consideração as circunstâncias de fato e de direito (norma abstrata e suporte fático) apresentados pelas partes.

Dinamarco leciona que "os efeitos da sentença de mérito variam, conforme seja ela constitutiva, condenatória ou meramente declaratória."⁶⁹

⁶⁶ GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Novo Curso de Direito Processual Civil**, Volume 2: processo de conhecimento (2ª parte) e procedimentos especiais, pp. 20-21.

⁶⁷ LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e Autoridade da Sentença**. Trad. Alfredo Buzald e Benvindo Aires; trad. textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, Ada Pellegrino Grinover, p. 18.

⁶⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada** : a questão da relativização da coisa julgada, p. 67.

⁶⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Processo Civil Empresarial**, p. 373.

Segundo o autor, há categorias de sentenças com eficácia bastante complexa, como as de despejo, que têm os efeitos cumulados de desconstituir a relação jurídico-material de locação e condenar o locatário-réu a entregar coisa certa. Há também sentenças com a força de autorizar a execução *per officium judicis*, ou seja, execução mediante mera continuação do processo já pendente e independentemente da provocação da parte, valendo ainda como exemplo as que decretam o despejo e há sentenças mandamentais, como as regidas pelo artigo 461 do CPC, as quais se caracterizam por valerem como severos comandos a serem obedecidos sob pena de ultraje à jurisdição (art. 14, par.) E há sentenças que, apreciando relações jurídicas das quais emergem direitos e obrigações ao longo do tempo (relações jurídicas *continuativas*), projetam ao futuro os seus efeitos, destinadas que são a regular os direitos e obrigações existentes ao seu tempo e também os que se forem maturando depois. Isso não quer dizer, no entanto, que a coisa julgada material, recobrando os efeitos que cada uma dessas sentenças tenha, acabe por ser diferente lá e cá. Os efeitos da sentença variam conforme o caso e a espécie concretamente julgada (os três *eadem*, de clássica formulação - CPC, art. 301, §§ 1º a 3º), mas nada se altera na coisa julgada material, pois ela é sempre o que é em sua substância, ou seja, a autoridade que torna imutáveis os efeitos da sentença de mérito.⁷⁰

Quanto aos efeitos da coisa julgada para o futuro, há de se ater à questão dos seus limites objetivos. Como visto anteriormente, o artigo 469 do CPC preceitua que não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, a verdade dos fatos estabelecida como fundamento da sentença, nem a apreciação da questão prejudicial decidida incidentalmente no processo; do que se infere que a autoridade da coisa julgada atinge apenas o comando emanado da sentença, isto é, a norma jurídica individual e concreta que deve na visão do Poder Judiciário regular o conflito de interesses.

Assim, apenas a parte dispositiva da sentença reveste-se da autoridade de coisa julgada, posto que é justamente aí que o juiz decide a lide; esta é a parte que contém a norma concreta a ser aplicada ao caso em litígio. O artigo 474⁷¹ do CPC também traz limitação objetiva da coisa julgada, caracterizada pela eficácia preclusiva da coisa julgada, tendo em vista que uma vez alcançada a coisa julgada material não mais interessam as alegações que poderiam ter sido trazidas ao processo para firmar o convencimento do juiz e não o foram.

⁷⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Processo Civil Empresarial**, pp. 373-374.

⁷¹ Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.

Para as relações jurídicas sucessivas, em que se discute uma situação jurídica de caráter permanente na qual o fato gerador se encontra inserido, por ter caráter duradouro, a sentença "está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver a repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença".⁷²

Em situações da espécie, admite-se a eficácia vinculante da sentença também para os eventos futuros, haja vista que o juízo de certeza desenvolvido pela sentença decorre de valoração da situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente do fenômeno de incidência.

Sobre os efeitos pretéritos, Zavascki leciona que "no que se refere aos limites objetivos e temporais, a regra geral é a de que, por qualificar norma concreta, fazendo juízo sobre fatos já ocorridos, a sentença opera sobre o passado, e não sobre o futuro."⁷³

Portanto, em regra, as sentenças se pautam pelo princípio da retroatividade e só têm força vinculante sobre fatos passados e as relações jurídicas efetivamente concretizadas ou consumadas. No entanto, quando a relação jurídica apreciada pelo juízo se caracterizar como sucessiva (continuativa ou de trato sucessivo), a sentença a ser proferida pode irradiar eficácia sobre fatos futuros, na medida em que disciplina o especial modo de ser desta relação jurídica e os efeitos jurídicos dos ulteriores fatos recorrentes que apresentarem o mesmo suporte fático - elementos normativos - do fato passado sobre o qual recaiu a análise judicial.

Referida solução jurídica é possível devido à fisiologia da relação jurídica sucessiva (continuativa ou de trato sucessivo), a qual surge de um suporte fático complexo, em que existe uma relação jurídica permanente, dentro da qual ocorrem fatos geradores instantâneos, que se repetem de forma periódica e uniforme.

3.5 FUNÇÃO NORMATIVA JURISDICIONAL

Pontes afirma que "a compreensão do significado da prestação jurisdicional no contexto da ordem jurídica exige que se observe o sentido que esta assume no quadro geral das funções estatais no que tange à produção de comandos dotados de eficácia deôntica."⁷⁴

Para esclarecimento da matéria, cabe uma pequena reflexão sobre o que seja texto e norma. Na doutrina brasileira, a distinção entre texto e norma jurídica é abordada por Eros

⁷² ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 104.

⁷³ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 101.

⁷⁴ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 103.

Roberto Grau, que afirma que a norma é a interpretação do texto normativo. A interpretação é atividade que serve a transformar textos em normas.

Segundo o ensinamento de Grau:

O intérprete discerne o sentido do texto a partir e em virtude de um determinado caso dado; a interpretação do direito consiste em concretar a lei em cada caso, isto é, na sua aplicação [Gadamer]. Assim, existe uma equação entre interpretação e a aplicação; não estamos, aqui, diante de dois momentos distintos, porém frente a ia só operação [Marí]. Interpretação e aplicação consubstanciam um processo unitário [Gadamer], superpondo-se.⁷⁵

Os textos normativos constituem o ponto de partida do processo de interpretação e aplicação do Direito. Tais textos podem estar expressamente inscritos em documentos normativos formais (leis, decretos etc.) ou podem estar subjacentes no sistema jurídico (princípios implícitos). Logo, a matéria-prima, com a qual labora o intérprete do Direito, não é constituída somente de textos normativos escritos, mas também de comandos jurídicos não escritos, cuja positividade é reconhecida pela ordem jurídica.⁷⁶

Coêlho explica que a norma não é a mesma coisa que a lei, entendida esta como a fórmula verbal de um legislador anônimo (costume) ou como fórmula escrita de um legislador institucional (lei). Para o autor, a norma é a expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador que não se confunde com aquilo a que comumente se chama de lei. Isso quer dizer que a norma é extraída das leis pela dedução lógica, função do conhecimento. Portanto, há a necessidade de conhecer antes a norma para colocá-la em prática, tendo em vista que a norma está inserida no sistema jurídico juntamente com as formulações escritas ou costumeiras do legislador.⁷⁷

Como resultado da interpretação dos textos, surge a função normativa, que reside na capacidade reconhecida pelo ordenamento de emanar normas jurídicas.

Quando o juiz aplica a lei ao caso concreto, está indo mais além do que o simples exercício da atividade de interpretação. Transforma-se em criador de norma jurídica, ainda que de aplicação específica à solução da lide submetida à análise judicial.

Em muitos casos, a função jurisdicional interage, de modo bem próximo, com a função legislativa estatal. Pode-se dizer que, em regra, complementa a atividade legislativa,

⁷⁵ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação**: aplicação do direito, p. 35.

⁷⁶ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, p. 105.

⁷⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Norma e Lei. Mudança Jurisprudencial. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord). **Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**, p. 11.

sem deixar de considerar que, por vezes, ao Poder Judiciário, impõe-se, ao julgar, verdadeira feição de legislador.

A norma positivada contém as características da generalidade e abstração, fixando premissas que deverão incidir sobre um número indeterminado de fatos, mas os fatos, quando concretizados, nem sempre se subsumem aos tipos legais antes previstos.

Hodiernamente, as relações sociais avançam e ganham uma dinâmica cada vez maior, envolvendo situações que o legislador não consegue abarcar. Daí que a decisão judicial, no que se refere às fontes do direito, parece estar migrando de posição de fonte secundária para ocupar posição de primazia no sistema normativo. O momento de aplicação do direito parece estar se transformando em momento de produção do direito. Juízes, Tribunais e Cortes Constitucionais avançam, cada vez mais, na competência outrora reservada à função legislativa.

Portanto, é indubitável que a função jurisdicional do Estado vem ganhando, cada vez mais, importância na política e nas grandes questões sociais do nosso tempo. O Poder Judiciário ocupa papel de participante ativo na formulação de políticas públicas e na condução do processo democrático brasileiro.

O ativismo judicial foi, inclusive, assumido publicamente, em 2008, por um dos mais importantes ministros do STF da história - Celso de Mello. Censurando posturas de passivismo judicial, o juiz constitucional defendeu que "práticas de ativismo judicial" tornam-se uma "necessidade institucional" diante da conveniente omissão ou retardamento excessivo pelo Poder Público no cumprimento de obrigações impostas pelo estatuto constitucional. Afirma o Ministro Celso de Mello que não se pode admitir a "pura passividade" da Corte diante de ofensas à Constituição e aos direitos nela estabelecidos, justificando-se, nesses casos, o "comportamento afirmativo do Poder Judiciário." Celso de Mello assumiu que o ativismo judicial do STF pode fazer parte da paisagem institucional brasileira como prática legítima e mesmo necessária.⁷⁸

A sentença transitada em julgado é o ápice do exercício dessa função normativa, "na medida em que representa o efetivo e definitivo significado que os textos normativos devem

⁷⁸ As afirmações foram feitas em discurso durante a posse do Ministro Gilmar Mendes como presidente do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/discursoCMposseGM.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

assumir para os seus destinatários no bojo de um concreto conflito de interesses acerca do direito a estes aplicável".⁷⁹

Daí a importância que a força normativa das decisões judiciais vem ganhando entre os estudiosos do Direito. Exemplos desse movimento não faltam: súmulas vinculantes, repercussão geral do recurso extraordinário, julgamento sumário de causas repetitivas e reclamação constitucional. Até mesmo o próprio legislador abraça essa concepção, ao elaborar leis contendo cláusulas gerais ou conceitos juridicamente indeterminados, consciente de que, em uma sociedade com alto dinamismo e complexidade, não consegue prever todas as situações fáticas possíveis.

3.6 COISA JULGADA E QUESTÃO CONSTITUCIONAL INCIDENTE

Nos termos do artigo 469, III⁸⁰ do CPC, a questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo, não faz coisa julgada. Poderá vir a ser abarcada pela coisa julgada se e quando houver sido proposta, no curso do processo, ação declaratória incidental, conforme preceituam os artigos 5º⁸¹, 325⁸² e 470⁸³ do CPC. Como diz o próprio nome, é ação meramente declaratória, cujo requisito para seu cabimento seja de que a questão prejudicial possa ser objeto de uma ação meramente declaratória autônoma, cuja relação jurídica controvertida influenciará ou determinará o conteúdo da questão principal.

Nesse sentido, manifestou-se o STJ:

Ação declaratória incidental proposta pelo réu. Se por motivo preexistente à contestação, admitindo-se que também a possa intentar, cabe ao réu pedir a declaração no prazo para a defesa. Pressupõe a ação a existência de questão prejudicial autônoma (...) (STJ, REsp 30.747/SP, 3ª T., j. 25.10.1993, rel. Min. Nilson Naves, DJ 29.11.1993).⁸⁴

⁷⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 106.

⁸⁰ Art. 469. Não fazem coisa julgada:

.....

III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

⁸¹ Art. 5º Se, no curso do processo, se tornar litigiosa relação jurídica de cuja existência ou inexistência depender o julgamento da lide, qualquer das partes poderá requerer que o juiz a declare por sentença.

⁸² Art. 325. Contestando o réu o direito que constitui fundamento do pedido, o autor poderá requerer, no prazo de 10 (dez) dias, que sobre ele o juiz profira sentença incidente, se da declaração da existência ou da inexistência do direito depender, no todo ou em parte, o julgamento da lide (art. 5º).

⁸³ Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.

⁸⁴ Disponível em:

No sistema de controle difuso, em que o juiz tem o dever-poder de realizar o controle da constitucionalidade, a questão constitucional pode surgir no curso de qualquer processo. O juiz tem o dever de não aplicar a lei inconstitucional, prescindindo, assim, de qualquer requerimento da parte para deixar de aplicar a lei sob o fundamento da sua inconstitucionalidade. De qualquer forma, ambas as partes podem alegar a inconstitucionalidade da lei. O autor pode invocar a inconstitucionalidade ao propor a ação, como fundamento do pedido, e o réu pode arguir a inconstitucionalidade da lei ao apresentar contestação, negando o fundamento do pedido. Nesses casos, o juiz aplicará ou deixará de aplicar a lei, por entendê-la inconstitucional. Portanto, para decidir, o juiz tem o dever de formar juízo sobre a constitucionalidade da lei, em todo e qualquer caso concreto.⁸⁵

A questão sobre a qual poderá a parte requerer declaratória incidental será aquela cuja existência ou inexistência irá influenciar o julgamento do litígio, ou seja, é uma questão prejudicial.

A definição de questão prejudicial é exposta por Arruda Alvim:

Dentre as questões prévias, temos as preliminares e as prejudiciais. As primeiras (preliminares) são aquelas que, cronologicamente, devem ser decididas antes da questão seguinte, mas na decisão desta não influenciam. As últimas (prejudiciais) são aquelas que têm de ser decididas antes e influenciam no quanto se irá decidir depois. Somente as questões prejudiciais é que podem ser objeto de ação declaratória incidental. A distinção entre questões prévias e prejudiciais é feita de maneira lapidar por Barbosa Moreira, ao afirmar: "A solução de certa questão pode influenciar a de outra: a) tornando dispensável ou impossível a solução desta outra (caso em que tratar-se-á de questão preliminar); ou b) predeterminando o sentido em que há de ser resolvida, isto é, influenciando o teor da decisão condicionada (caso em que se cuida de questão prejudicial)." Conclui, a propósito, com notável pertinência, Thereza Alvim: "O que importa, portanto, para a distinção entre prejudicial e preliminar não é, assim, a natureza da questão vinculada, mas o teor da influência que a questão vinculante terá sobre aquela (vinculada)".⁸⁶

Quando o contribuinte vai ao Judiciário para que ordene à Fazenda Pública que se abstenha de autuá-lo, sob o fundamento de que a lei que instituiu o tributo é inconstitucional, o juiz precisará enfrentar a questão da constitucionalidade, para decidir o mérito. A questão da

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199200332226&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>>. Acesso em 20 abr. 2015.

⁸⁵ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de inconstitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, pp. 73-74.

⁸⁶ ALVIM, Eduardo Arruda. **Direito Processual Civil**. 5. ed. rev., atual. e ampl., pp. 498-499.

constitucionalidade de uma lei é questão prejudicial à definição do mérito; não é o mérito da ação.

A definição da questão não faz coisa julgada, podendo ser definida de forma diferente em outra ação entre as mesmas partes, desde que envolva outro pedido.

Como já mencionado acima, o artigo 474 do CPC tem como objetivo a proteção da declaração contida na sentença transitada em julgado. Todos os argumentos (deduzidos e dedutíveis) ficam preclusos, impedindo-se a sua alegação e apreciação em ação ulterior.

Isto não quer dizer que os motivos da sentença transitam em julgado, mas sim que, uma vez julgado o pedido, todo o material que foi utilizado e que poderia ter sido utilizado para se discutir a demanda torna-se irrelevante e superado, mesmo que, sobre ele, não tenha o juiz se manifestado de forma expressa ou completa. De modo que a questão da eficácia preclusiva da coisa julgada não se preocupa com a imutabilidade dos fundamentos, mas sim com a possibilidade de se infringir a coisa julgada mediante a propositura de ação baseada em fundamento deduzido ou dedutível em ação anterior.⁸⁷

Ainda que a questão de constitucionalidade seja uma questão prejudicial, e assim não faça coisa julgada, a parte não pode invocá-la, em ação posterior, para rediscutir a decisão. Ocorreu a eficácia preclusiva da coisa julgada, precluindo a alegação da questão de constitucionalidade.

3.7 COISA JULGADA E SEGURANÇA JURÍDICA

Ao se estudar os efeitos da coisa julgada e a igualdade tributária, depara-se com princípios jurídicos constitucionais inerentes ao desenvolvimento da sociedade capitalista, como a que ora se vive, quais sejam: o princípio da segurança jurídica, que decorre de uma decisão transitada em julgado, na qual sequer caiba ação rescisória; e o princípio da isonomia, cuja realização está intimamente relacionada ao modo como é previsto na Constituição e que exige o tratamento igualitário de dois ou mais contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

⁸⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, pp. 75-76.

O preâmbulo da Constituição Federal⁸⁸ atribui à segurança o *status* de valor supremo da sociedade brasileira, sendo, portanto, vetor norteador da ordem jurídica nacional, sob a égide de um Estado Democrático de Direito.

Ávila leciona que, ao conjugar as palavras dessa expressão contida no referido preâmbulo, pode-se afirmar que a Constituição institui um Estado Democrático destinado a "assegurar a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fundada na harmonia social e comprometida com a ordem". A segurança jurídica está presente, no mínimo, cinco vezes naquela expressão: "assegurar" significa tornar seguro; "segurança" quer dizer algum estado digno de proteção; "valor" é algo digno de ser assegurado; "harmonia social" revela um estado de estabilidade e de previsibilidade e, portanto de segurança; e "ordem" denota, igualmente, um estado desejado de estabilidade e, assim, de segurança.⁸⁹

De acordo com De Santi, o primado da segurança jurídica é um valor fundamental, que visa à coordenação das relações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da sociedade a sensação de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta:

A segurança jurídica é um valor fundamental que o ordenamento jurídico persegue. O direito-em-si não apresenta essa segurança, se apresentasse esse cânone seria desnecessário. Muito pelo contrário, o direito convive com o risco, com a insegurança: todas as normas jurídicas infraconstitucionais e constitucionais são, com exceção das chamadas cláusulas pétreas e das normas individuais e concretas que recebem o efeito da coisa julgada, suscetíveis de alteração, seja mediante controle jurisdicional, seja mediante o exercício das competências legislativa, judicial e administrativa. Por isso, a determinação do direito só é aferível no horizonte do presente. A segurança jurídica do futuro é garantir a estabilidade jurídica ao presente, que se torna passado.⁹⁰

A segurança jurídica guarda estreita relação com um sistema absolutamente incompatível com a surpresa e que remete à ideia de estabilidade das situações individuais consumadas e previsibilidade perante o Direito. Ataliba assevera que é em matéria tributária

⁸⁸ Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário, p. 207

⁹⁰ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, p. 77

que mais frequentemente se vê o Estado tentado a alterações bruscas e implantação de inovações, surpreendendo o cidadão.⁹¹

E prossegue, mencionando que foi a esse propósito que surgiram as reações que deram lugar a movimentos tão decisivos na história do constitucionalismo. Em 1215, a *Magna Charta Libertatum*, com decisiva motivação tributária; a Declaração de Independência dos Estados Unidos, desencadeada pelo *Stamp Act*; a nossa Inconfidência Mineira, com toda uma bela proposta republicana e federal; enfim, tudo a demonstrar que a tendência ao abuso de poder tem importante campo de expansão na seara tributária.

Em um contexto jurídico-constitucional, com a consagração do princípio da segurança jurídica, a positivação da garantia da coisa julgada dá concretude a esse princípio, à medida em que proporciona a estabilidade das relações entre as partes em relação ao bem da vida posto em litígio.

Dinamarco expõe que a coisa julgada material constitui-se em um instituto de direito constitucional ou de direito processual-material, com *status* assegurado pela ordem constitucional ao sujeito que obteve o reconhecimento de seu direito por uma sentença ou acórdão que se tornou irrecorrível. Estar amparado pela coisa julgada material significa desfrutar de uma situação de grande segurança em relação ao bem da vida que fora objeto de disputa no processo - segurança em um grau elevadíssimo, do qual em hipótese alguma o sujeito poderia desfrutar sem a sentença coberta por essa autoridade, ou antes que ela viesse ao mundo.⁹²

Scaff entende que uma das vertentes do princípio da segurança jurídica é a coisa julgada, sendo esta considerada como ato jurídico perfeito formalizado perante o Poder Judiciário, e que, por isso mesmo, contemplado como um direito e garantia individual em nossa Constituição.⁹³

Para Carvalho, segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, efetivando-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais. A manutenção da segurança

⁹¹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, p. 172.

⁹² DINAMARCO, Cândido Rangel. **Processo Civil Empresarial**, pp. 318-319.

⁹³ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, pp. 116-117.

jurídica em um sistema constitui na experiência ocidental hodierna pressuposto para o bom funcionamento de um ordenamento jurídico.⁹⁴

Sem a segurança jurídica, não há como se falar em direito, pois, certamente, haverá situações de arbítrio e de desigualdades, não se sustentando um ordenamento jurídico sem uma garantia mínima de segurança.

Para Carrazza, o direito regula o comportamento das pessoas para tornar possível a vida social, manifestando-se essa regulação por meio das normas jurídicas, que são regras de comportamento que produzem seus efeitos no meio social. Estas normas, não devem ser consideradas isoladamente, mas em conjunto, formando o ordenamento jurídico. O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc.⁹⁵

A questão ganha complexidade quando se parte da premissa de que o indivíduo reputa jurídico o ato ou a decisão pública que respeite os seus direitos ou relações jurídicas reconhecidas a partir da leitura e interpretação de dada norma jurídica.

Canotilho define uma situação, onde se observa a segurança jurídica:

(...) o indivíduo têm do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos por essas mesmas normas.⁹⁶

A imprescindível atenção à previsibilidade, à segurança e à clareza deve estar presente a qualquer ato de qualquer Poder, seja o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, importando frisar que a observância do princípio da isonomia tributária pelos julgadores está intrinsecamente ligado ao princípio da segurança jurídica. Isto porque o Estado deve conferir segurança às pessoas em seus contatos com o Fisco, criando condições de igualdade na edição e aplicação das leis.

A segurança jurídica exige o direito de acesso ao Judiciário como instância imparcial para a solução de conflitos. Ocorre que, na estrutura do Poder Judiciário no Brasil, com a pluralidade de órgãos da jurisdição dotados da mesma competência, é comum o surgimento

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. O Sobreprincípio da Segurança Jurídica e a Revogação de Normas Tributárias. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord). **Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**, pp. 50-51.

⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 295.

⁹⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p. 250.

de julgados díspares para casos semelhantes e de contribuintes do mesmo ramo de atividade econômica, o que geraria uma situação de imprevisibilidade, trazendo desequilíbrios à economia do País, a partir do afastamento de investidores de longo prazo, receosos em aplicar seus recursos.

Em um sistema tripartite de separação dos Poderes, a atribuição do Poder Judiciário consiste em interpretar os dispositivos legais estabelecidos pelos Poder Executivo e Legislativo, além de examinar a ocorrência dos fatos, por meio de atos ordenados e instrumentalizados em um processo.

Como pontos de partida utilizados para aplicação do direito, Ávila ensina que o Poder Judiciário utiliza as disposições normativas estabelecidas pelo Poder Legislativo, cuja vinculação decorre não apenas do princípio da separação dos Poderes, que exige atuação judicial adstrita aos comandos originários do Poder Legislativo; mas da própria regra da legalidade (artigos 5º, I, e 150, II, da Constituição Federal), que impede que as obrigações tributárias possam ser baseadas direta e exclusivamente em decisões judiciais.⁹⁷

Segundo Ataliba, para que a liberdade de iniciativa (princípio da livre empresa) e o direito de trabalhar, produzir, empreender e atuar numa economia de mercado não sejam meras figuras de retórica, sem nenhuma ressonância prática, é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade acerca das decisões do governo; o empresário precisa fazer planos, estimar - com razoável margem de probabilidade de acerto - os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento.⁹⁸

Para Marinoni, a previsibilidade é essencial ao Estado de Direito, tendo em vista que o indivíduo precisa saber o significado das condutas que pode praticar para viver com liberdade e se desenvolver. A previsibilidade ganha destaque quando se percebe que de um mesmo texto legal podem ser extraídas diversas interpretações ou normas jurídicas. A mera publicação da lei, como garante da previsibilidade, deixa de ter qualquer importância, quando se sabe que de um texto legal, podem surgir uma pluralidade de significados; não tendo relevância o conhecimento do direito legislado. Conclui, aduzindo que para a previsibilidade,

não resta alternativa a não ser a unidade do direito, derivada do exercício da função das Cortes Supremas. Um sistema que realmente se preocupa com a previsibilidade não pode admitir que, depois da pronúncia da Corte Suprema, as condutas possam ser avaliadas ao sabor dos casos e conforme a opinião de cada juiz.⁹⁹

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário, p. 625.

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, p. 178.

⁹⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. **A Ética dos Precedentes**: Justificativa do novo CPC, p. 109.

Acerca da previsibilidade, em se tratando de decisão judicial, Ávila assevera que o cidadão não tem como prever exatamente qual é a decisão interpretativa a ser judicialmente dada, posto que esta é dada no momento da prolação da sentença, sendo, portanto, retroativa e imprevisível. Sendo irretroatividade e previsibilidade elementos do princípio da segurança jurídica, toda decisão judicial é contrária a esse princípio.¹⁰⁰

O autor explica que o conceito de segurança jurídica não é o de norma que impõe a realização de um estado ideal de previsibilidade pela certeza absoluta por meio da capacidade do cidadão de antecipar exatamente a única solução correta. Ao revés, o princípio da segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade por meio da elevada capacidade de prever o número reduzido de alternativas decisórias e o espectro de tempo em que a decisão é tomada.¹⁰¹

Ávila prossegue afirmando que a aplicação do princípio da segurança jurídica no âmbito jurisprudencial requer uma análise particular. A prática jurisprudencial é vocacionada para a mudança e para a incoerência: como, no processo ordinário, o julgador analisa o caso que lhe é apresentado pelas partes, a sua visão é orientada pela justiça particular, e não pela justiça geral; como cada novo caso pode apresentar uma experiência recalcitrante capaz de conduzir a uma regra individual com base no postulado da razoabilidade, a prática jurisprudencial pode levar a um estado de desuniformidade. Mas, não se dá necessariamente desse modo; posto que a prática jurisprudencial deve obedecer a regras processuais de uniformização e de generalização, com a autolimitação baseada no princípio da igualdade aos seus próprios precedentes, sendo, obviamente, compatível com a segurança jurídica.¹⁰²

A questão da segurança jurídica, certeza e previsibilidade tem realização na igualdade, e expressa-se praticamente na previsibilidade da ação estatal. É em nome dessa isonomia, que a segurança jurídica deve atuar, atenta a exigências mais fundas da sociedade moderna, como a justiça social. Por isto mesmo, a segurança e a justiça são valores fundamentais que ao direito cabe assegurar.

No dizer de Bandeira de Mello o princípio jurídico da segurança:

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário, p. 626.

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário, p. 626.

¹⁰² ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário, pp. 626-627.

é por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.¹⁰³

Segundo Ataliba, o direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança jurídica, à medida em que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discreparão.¹⁰⁴

Nascimento defende que a imoralidade, o injusto e o inconstitucional são, no plano do processo, elementos que concorrem para a nulidade dos atos judiciais e nessas condições, embora tenha seu trânsito em julgado, a sentença não pode subsistir, mesmo sob o argumento de que devem prevalecer outros interesses em detrimento da equidade.¹⁰⁵

Prossegue Nascimento que em nenhuma hipótese é possível que a segurança jurídica se sobreponha à constitucionalidade e ao princípio da moralidade, que é o pilar básico de sustentação. Entender o contrário seria a consolidação do absurdo, como pretexto para tornar definitiva uma situação que não resiste ao menor argumento ético e jurídico.¹⁰⁶

Ao trazer o instituto da coisa julgada para a reflexão, Nascimento entende que este não pode servir de motivo para a consolidação da injustiça, sendo incabível fazer da coisa julgada ato pétreo ou intocável do Estado, intangível pelo próprio Estado, ainda que sobrevenham demonstrações de seu erro ou intangibilidade necessária por meios próprios. O autor continua aduzindo que, se nem ao menos a Constituição é intocável, admitindo-se a sua reforma quando se faça necessário e mais justo e legítimo, o que seria de um Estado no qual a força das coisas mostradas e demonstradas parecesse intocável por ter um juiz decidido de forma definitiva.¹⁰⁷

Portanto, a permanência de coisa julgada que implica tratamento desigual entre contribuintes de uma atividade econômica ocasionaria um descompasso na questão relativa à segurança jurídica, bem como à garantia de livre-concorrência, haja vista que a igualdade de

¹⁰³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**, pp. 807/808.

¹⁰⁴ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, p. 184.

¹⁰⁵ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Por uma Teoria da Coisa Julgada Inconstitucional**, p. 101.

¹⁰⁶ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Por uma Teoria da Coisa Julgada Inconstitucional**, p. 123.

¹⁰⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Por uma Teoria da Coisa Julgada Inconstitucional**, p. 133.

condições é um pressuposto indispensável desta. Uma sentença violadora do princípio constitucional da isonomia não se mostra passível de encontrar qualquer fundamento constitucional de validade e eficácia.

Daí porque o princípio da segurança jurídica precisa estar atrelado ao princípio da isonomia tributária. A segurança jurídica que ampara a coisa julgada deve sofrer mitigação, desconstituindo-se os efeitos quando distorções na livre concorrência violam a neutralidade econômica dos tributos.

3.8 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA E ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS

A questão da proteção da coisa julgada ganha especial relevo, quando a reflexão é feita no âmbito do direito tributário a respeito das relações jurídicas tributárias de trato continuado.

Isto porque as relações jurídicas continuativas se projetam no tempo, diferentemente das instantâneas e têm por objeto obrigações homogêneas de trato sucessivo. No âmbito do direito tributário, usualmente, envolvem a cobrança de tributos pertinentes às atividades das pessoas jurídicas, com prestações periódicas e podem ocasionar situações graves de desigualdade, em razão de uma decisão judicial favorecer ou prejudicar um contribuinte em detrimento dos outros.

Como já explicitado acima, relações tributárias continuativas são aquelas caracterizadas por um estado que se prolonga no tempo, de eventos que tendem a se repetir, numa sucessão de fatos jurídicos tributários. Não decorre de estado de sujeição permanente à tributação, mas do encadeamento de fatos jurídicos sucessivos, segundo critérios semelhantes definidos em lei¹⁰⁸.

A relação jurídica tributária *continuativa* é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem, formando uma atividade mais ou menos duradoura. É o que ocorre na incidência do ICMS, no IPI, no ISS, no Imposto de renda e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas. Há, em relação a todos esses tributos, relação tributária continuativa porque os fatos geradores dos mesmos se repetem indefinidamente, embora existam períodos de determinação dos valores desses tributos, dos valores a serem pagos

¹⁰⁸ TÔRRES, Helene Taveira. O Poder Judiciário e o Processo Tributário: divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Separação dos Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**, p. 86.

pelos contribuintes. Por isto mesmo é que os sujeitos passivos dessas relações devem ser inscritos em cadastro específico, que se faz necessário precisamente em virtude da continuidade dos acontecimentos relevantes do ponto de vista tributário.¹⁰⁹

Dáí que, nessa hipótese, a obrigação tributária é igual, haja vista que o fato juridicamente relevante é igual, com repetições indefinidas ao longo do tempo, sob a incidência e qualificação da mesma lei.

Para Machado, a relação jurídica tributária tem, portanto, existência continuada, embora seja fracionada em períodos para fins de determinação do valor do tributo a ser pago em cada um dos períodos sucessivos. Assim, a decisão que define a existência e o modo de ser dessa relação há de ser a mesma, até que surja mudança, no fato ou no direito, capaz de alterar a relação jurídica que resulta desses elementos.¹¹⁰

Não há como considerar que de cada fato gerador do tributo isoladamente considerado decorra uma relação jurídica autônoma, pois, em relação ao ICMS, por exemplo, imposto cujo fato gerador é a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o contribuinte que obtivesse decisão judicial afirmando a não-incidência do imposto, teria de promover ação relativamente a cada saída.

Igualmente, se a questão no processo judicial refere-se à dedutibilidade de determinada despesa na formação da base de cálculo do imposto de renda, ou da contribuição social sobre o lucro líquido, em determinado exercício, ou se pleiteia o reconhecimento do seu direito à imunidade, ou à isenção desse tributo, mantidas as mesmas situações de fato e sem qualquer alteração nas normas que compõem o regime jurídico do tributo, há de se entender que a decisão judicial obtida vale para a partir de então.

Sobre os efeitos da decisão que declara a inexistência de relação jurídica tributária de trato continuativo, Machado assevera:

Por isto entendemos que a decisão que declara a inexistência da relação jurídica tributária de natureza continuativa, ou concede mandado de segurança contra a cobrança de um tributo albergado por uma relação jurídica continuativa, transita em julgado e se faz imodificável. De modo absoluto, no que diz respeito aos fatos consumados e aos fatos que se vão consumando sem mudança no elemento fático, ou no elemento jurídico da relação. E de modo relativo no que diz respeito aos fatos futuros, posto que não impede alteração do elemento normativo formador da relação jurídica. Em outras palavras, o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa faz imodificável a relação jurídica enquanto permanecerem inalterados os

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**, p. 164.

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**, p. 164.

seus elementos formadores, a saber, a *lei* e o *fato*. Não impede, todavia, mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa. Mudança que pode decorrer de alterações legislativas ou da declaração definitiva da constitucionalidade da lei antes tida como inconstitucional. Ou da declaração definitiva da inconstitucionalidade da lei antes tida como constitucional.¹¹¹

Em decorrência da natureza dessas espécies de relações jurídicas, o CPC cuidou de possibilitar a formulação de pedidos ligados a prestações futuras, fazendo com que a sentença projete efeitos para o futuro. Em tais casos, o artigo 471, I, do CPC¹¹² apresenta a cláusula de modificabilidade, no sentido de que a sentença está protegida pela coisa julgada material, mas a eficácia temporal da sentença regulatória da relação jurídica tributária continuativa pode ser limitada ou sustada em função da superveniente alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas que norteiam a lide.

Para Marinoni, as regras do artigo 471, I do CPC "não refletiram de forma correta o significado de 'alteração das circunstâncias' ou, mais precisamente, de 'novas circunstâncias'".¹¹³

A explicação dada pelo referido autor é que não se decide sobre a mesma questão quando se está diante de nova circunstância.

Na lição de Marinoni, a sentença espelha os fatos e o direito que existiam em determinado instante, de maneira que, alterados os fatos ou o direito, outra será a causa de pedir e, por consequência, a ação. Melhor explicando, a alteração das circunstâncias de fato constitui alteração da causa de pedir, formando outra (nova) ação e abrindo ensejo a outra (nova) coisa julgada. Assim, quando são alteradas as circunstâncias de fato, será formada outra (nova) coisa julgada, que deverá conviver em harmonia com a coisa julgada respeitante às circunstâncias anteriores.¹¹⁴

Pelas peculiaridades da relação jurídica continuativa, a coisa julgada que se forma sobre a sentença que a julga (sentença essa designada de *determinativa*) se sujeita a um regime jurídico diferenciado em relação às demais e traz em si, de forma implícita, a cláusula

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**, p. 165.

¹¹² Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decidida, relativas à mesma lide, salvo: I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

¹¹³ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, p. 140.

¹¹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, pp. 141-142.

rebus sic stantibus, no sentido em que admite sua reapreciação para ser adaptada ao estado de fato e/ou ao direito superveniente, conforme expressa previsão do Código de Processo Civil brasileiro, constante de seu art. 471, I.

A explicação trazida para a eficácia da sentença sobre uma relação jurídica continuativa emanada de Zavascki decorre da norma jurídica e da situação fática:

Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supôs a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança de qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa.¹¹⁵

O direito tributário brasileiro é marcado pela excessiva litigiosidade, que resulta do acirramento do conflito entre a Administração Tributária e o universo de contribuintes em tema de tributação. Essa litigiosidade é demonstrada pelo grande número de ações propostas pelos contribuintes questionando a constitucionalidade das leis tributárias.

Dos 95 milhões de processos em andamento no País, a maioria - algo em torno de 95% - está concentrada em três grandes corporações: o Poder Público, com 51% das demandas; o sistema bancário, com 38%; e, por último, as empresas de telefonia, com 6%.¹¹⁶

Não é despiciendo mencionar que o sistema constitucional brasileiro abraçou o princípio da reserva de plenário, segundo o qual, a pronúncia de inconstitucionalidade por parte dos Tribunais exige o pronunciamento da maioria dos seus membros. O artigo 97¹¹⁷ da Constituição Federal determina que o julgamento da inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, quando efetuada por tribunal, só será possível pelo voto da maioria absoluta dos seus membros ou dos membros de seu órgão especial, ou seja, pelo tribunal pleno. O STF submete-se igualmente a essa regra.

A respeito da regra do aludido artigo 97 da Constituição Federal, Amaral Júnior explica:

¹¹⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 106.

¹¹⁶ Notícia intitulada "Secretário de Reforma do Judiciário prega prioridade para meios alternativos de resolução de conflitos", publicada em 21/11/2014 no sítio do STJ. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/sala_de_noticias/noticias/Destaques/Secret%C3%A1rio-de-Reforma-do-Judici%C3%A1rio-prega-prioridade-para-meios-alternativos-de-resolu%C3%A7%C3%A3o-de-conflitos> Acesso em: 25 nov. 2014.

¹¹⁷ Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Perante os tribunais, a grande maioria das controvérsias constitucionais surge no seio de julgamento de casos concretos submetidos a órgãos fracionários, órgãos esses impossibilitados - a teor do art. 97 da Constituição de 1988 combinado com o art. 481, in fine, do CPC - de proferir juízo de inconstitucionalidade. Em outras palavras, inclinando-se o órgão fracionário julgador pela inconstitucionalidade da norma inquinada - norma essa cuja aplicabilidade ao caso concreto é pressuposto para o julgamento desse -, deverá suspender o julgamento do feito e remeter a decisão da *quaetio iuris* constitucional para o respectivo plenário.¹¹⁸

Esta cláusula não impede que os juízos singulares declarem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo no controle difuso, bem como não se aplica às turmas recursais dos juizados especiais, pois turma recursal não é tribunal.

Pontes afirma que a submissão do Supremo Tribunal Federal ao princípio da reserva de plenário hoje é determinada expressamente pela Lei nº 9.868, de 1999 (art. 23), segundo a qual efetuado o julgamento, proclamar-se-á a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da norma impugnada, se num ou noutro sentido tiverem se manifestado pelo menos seis Ministros, quer se trate de ação direta de inconstitucionalidade ou de ação declaratória de constitucionalidade. Caso não seja alcançada a maioria absoluta requerida, estando ausentes Ministros em número que possa influir no julgamento, este fica suspenso aguardando o comparecimento dos ausentes, até atingir o número necessário para a prolação da decisão.¹¹⁹

Embora referido dispositivo legal refira-se apenas às decisões emanadas no controle concentrado de constitucionalidade, até porque a Lei nº 9.868, de 1999, tem por objeto o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o STF, Pontes entende "deve ser aplicada também às decisões proferidas no âmbito da fiscalização difusa de constitucionalidade, tendo em vista a circunstância de que representa a concretização legal do comando constitucional da reserva de plenário, não havendo razões, assim, para afastar-se a sua aplicação analógica."¹²⁰

Pelo fato do Brasil adotar o controle misto de constitucionalidade (difuso e concentrado), há decisões proferidas pelas instâncias inferiores (juízes singulares e tribunais), que alcançam um contribuinte ou um pequeno número deles, como resultado do controle difuso de constitucionalidade. Pode ocorrer até que essas decisões venham a ter o trânsito em julgado, sem que a matéria tenha sido objeto de apreciação pelo STF.

¹¹⁸ AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade**: comentários ao art. 97 da Constituição e aos arts. 480 a 482 do Código de Processo Civil, p. 39

¹¹⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, p. 30.

¹²⁰ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, pp. 30-31.

Não é difícil perceber que situações da espécie certamente ocasionarão um desequilíbrio no setor econômico na qual esse contribuinte favorecido com a decisão judicial atua, em relação aos demais contribuintes concorrentes, em total afronta ao princípio da isonomia.

Para a presente pesquisa, importa a relação jurídica tributária continuativa levada à apreciação do Poder Judiciário em ações declaratórias, com efeitos para o futuro, como as ações em que se questiona a declaração de existência ou inexistência de relação jurídica tributária e as ações mandamentais preventivas.

3.8.1 O sentido da Súmula 239 do STF

O estudo do tema da coisa julgada em matéria tributária passa, necessariamente, pela análise da Súmula nº 239 do STF, que dispõe o seguinte: "Decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

Referida Súmula foi editada sob o pretexto de conciliar a imutabilidade da coisa julgada - ou melhor, os limites objetivos dessa - diante das lides tributárias, em especial daquelas que envolvem a exigência de tributo em um dado exercício fiscal.

Marinoni ensina que essa súmula é fundada em precedente oriundo do AgPet 11.227, de 05.06.1943. Discutiu-se, no caso, sobre execução fiscal, em que a Fazenda pretendia cobrar tributo de um determinado exercício. O entendimento do STF foi no sentido de que não alcança os efeitos da coisa julgada, em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sobre nulidade do lançamento do imposto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subsequentes (STF, AgPet 11.227, Sessão Plena, rel. Min. Castro Nunes, DJ 10.02.1945).¹²¹

A partir do precedente que culminou na Súmula, percebe-se que a sua aplicabilidade se dá somente nas hipóteses em que se discute tributo de um específico exercício, não havendo que se falar em coisa julgada para os exercícios posteriores.

A questão é quanto às ações judiciais em que o contribuinte requer a declaração de inexistência de débito tributário ou a expedição de ordem à Fazenda (ação mandamental,

¹²¹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, p. 146.

baseada no artigo 461 do CPC) ou à autoridade fazendária (mandado de segurança) para se abster de cobrar o tributo, sob a alegação de inconstitucionalidade da norma tributária.

Para esses casos, Marinoni afirma que "a coisa julgada não fica restrita a determinado período ou exercício, projetando-se, com força perene, para o futuro".¹²²

Na hipótese de o contribuinte obter decisão favorável declaratória da inexigibilidade de um tributo, não há como a Fazenda pretender cobrá-lo em exercício posterior ou com base em alegação marginal à declaração revestida pela coisa julgada. Nem o contribuinte precisa propor ação para impedir essa cobrança.

Sobre o alcance da citada Súmula, Marinoni explica:

Frise-se que, quando a ação não impugna exigência tributária pertinente a um determinado exercício, mas o tributo em si, alegando a sua inexigibilidade sob o fundamento da sua inconstitucionalidade (por exemplo), a coisa julgada não fica restrita a um período, fugindo dos moldes restritivos próprios à Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal.¹²³

A Súmula 239 do STF é aplicada apenas nos casos em que o pedido deduzido no processo refere-se a tão somente um determinado ou determinados períodos de apuração. Em ações que não impugna exigência tributária pertinente a um período, mas questiona o tributo em si, sob a alegação de inexigibilidade por inconstitucionalidade, não se aplica referida Súmula, vez que o comando sentencial projetará a sua eficácia para o futuro.

O próprio STF já tratou de interpretar a Súmula 239 em diversos julgados, conferindo-lhe o devido temperamento para que possa refletir o real sentido que buscou ao fazer a sua edição. No RE 109.073-1/SP¹²⁴, o STF aduz:

e portanto inaplicável a Súmula 239, na hipótese em que o reconhecimento da inexistência do débito tributário fosse decorrência de uma situação de inexistência da fonte legal da relação jurídico-tributária em razão de declarada a inconstitucionalidade da lei, o que somente cederia ao advento da nova norma jurídica, instituidora de nova relação.

No AI 121.047-8/SP¹²⁵, a Suprema Corte mais uma vez manifestou-se pela não aplicabilidade da Súmula 239 ao caso, vez que a hipótese ali tratada diz respeito à cobrança de

¹²² Ibid., p. 149.

¹²³ Ibid., p. 150.

¹²⁴ Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28109073.NUME.+OU+109073.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kq2jwat>>. Acesso em: 22 ago. 2014.

¹²⁵ Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28121047.NUME.+OU+121047.ACMS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/m2qvtsx>>. Acesso em: 22 ago. 2014.

imposto enquanto persistam as normas vigentes, que não o autorizam, sistematicamente; nada tendo a ver com a indevida cobrança do imposto em determinado exercício. A ementa do julgado assim diz:

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - Súmulas 239 e 266. Não incidência, no caso. ICM - Fornecimento de alimentos e bebidas em restaurantes. Lei do Estado de São Paulo (n. 2.252, de 20/12/1979) que, dando nova redação ao § 10 do art. 19 da Lei 440/74, ainda não fixou a base de cálculo para a incidência de tal tributo na operação de fornecimento propriamente dita. Mandado de segurança preventivo, deferido no acórdão recorrido, para se obstar a exigência do tributo em tais operações, enquanto não se explicitar, em lei, a respectiva base de cálculo. Recurso Extraordinário indeferido na origem. Agravo Regimental improvido, rejeitada a alegação de divergência com as Súmulas 239 e 266.

Com base na interpretação dada pelo STF à aludida Súmula 239, observa-se que se trata de caso específico que afastou exigência fiscal de determinado exercício. Não se refere aos posteriores, daí porque torna-se inaplicável a decisão aos exercícios seguintes.

Rosas ensina que a tendência da aplicação dessa Súmula é pela restrição. Cita o RE 93.048, do Relator Ministro Rafael Mayer, que se estabeleceu que "o lançamento de um tributo originante de um crédito exigível num determinado exercício financeiro não pode transpor as condições de débito de um próximo exercício" (RTJ 99/419); bem como outro julgado, onde afirmou o Ministro Rafael Mayer: "A declaração de intributabilidade no pertinente a relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo não pode ter caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros" (RTJ 106/1.189). Continua explicando que também ficou limitada a aplicação da Súmula quando a decisão não foi declaratória, mas sim ocorreu em execução fiscal, dizendo respeito a exercício discutido somente naquela execução (RE 99.4358, Relator Ministro Francisco Rezek, RTJ 107/1.238). Também não se aplica às decisões em mandado de segurança, para determinado exercício (RE 100.126, Relator Ministro Francisco Rezek, RTJ 108/406).¹²⁶

O entendimento de Viana é de que "a Súmula nº 239 não pode ser aplicada genericamente a todo e qualquer caso de coisa julgada em matéria tributária."¹²⁷

Na reflexão de Viana, a Súmula apenas vale quando expressamente se refere a cobrança indevida em determinado exercício; ainda, circunscrita a lide ao indébito referente a determinado exercício, a coisa julgada não o transcende, por força do próprio princípio da

¹²⁶ ROSAS, Roberto. **Direito Sumular**, p. 98.

¹²⁷ VIANA, Juvêncio Vasconcelos. *Coisa Julgada e Inconstitucionalidade: alguns reflexos em matéria tributária*. In: **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**, pp. 291-292.

congruência entre o pedido e a decisão. Vale apenas no que se refere aos lançamentos, pois, é que os efeitos da coisa julgada tributária são limitados no tempo, restringindo-se ao que foi objeto do litígio. Em contrapartida, quando a demanda ataca não o lançamento, mas o tributo em si mesmo, os efeitos da coisa julgada se projetam para os períodos subsequentes. Nessa ótica, a regra, quanto à coisa julgada nas relações tributárias continuativas, seria a produção de efeitos futuros, ou seja, além do exercício financeiro respectivo.¹²⁸

Para Zavascki, em se tratando de matéria tributária, quando uma sentença define acerca da relação jurídica tributária concreta e de caráter duradouro propaga efeito sobre fatos geradores futuros:

No domínio fiscal, esse tema, objeto de contínua controvérsia, já se fazia presente nos precedentes que deram origem à Súmula 239 do STF. Num deles, o voto de Castro Nunes, depois de asseverar que a coisa julgada "se terá de limitar aos termos da controvérsia", observou: "Mas se os tribunais estatuíram sobre o imposto em si mesmo, se o declararam indevido, se isentaram o contribuinte por interpretação da lei ou de cláusula contratual, se houveram o tributo por ilegítimo, porque não assente em lei a sua criação ou por inconstitucional a lei que o criou, em qualquer desses casos o pronunciamento judicial poderá ser rescindido pelo meio próprio, mas enquanto subsistir será um obstáculo à cobrança". Posteriormente, o Min. Rafael Mayer defendeu orientação semelhante: "(...) se a decisão se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência de fonte legal da relação jurídica que obrigue o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há a precedente vinculação substancial. A coisa julgada que daí decorre é inatingível, e novas relações jurídico-tributárias só poderiam advir da mudança dos termos da relação pelo advento de uma norma jurídica nova com as suas novas condicionantes".¹²⁹

A Súmula 239 do STF deve ser aplicada para as demandas cujo pedido refira-se à anulação de um lançamento tributário. Nesses casos, como o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, por força do artigo 144¹³⁰ do CTN, não se estende os efeitos preclusivos da coisa julgada material para os futuros créditos tributários.

¹²⁸ VIANA, Juvêncio Vasconcelos. Coisa Julgada e Inconstitucionalidade: alguns reflexos em matéria tributária. In: **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**, p. 292.

¹²⁹ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, pp. 104-105.

¹³⁰ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Aqui, reside uma independência dos lançamentos a serem realizados posteriormente em relação ao lançamento objeto da contenda judicial.

De modo diverso, na hipótese em que a sentença decide sobre a existência da relação jurídica tributária, como, por exemplo, a decisão que afasta a cobrança de tributo por inconstitucionalidade ou ilegalidade da exigência da exação, faz-se necessário reconhecer, em detrimento do disposto na mencionada Súmula, a projeção pró-futuro da coisa julgada tributária. No caso, protege-se o julgado prolatado, mediante a conservação de seus efeitos, desde que a situação nela versada permaneça a mesma, isto é, contanto que a situação de fato e de direito declarada na sentença reste inalterada pelo decurso do tempo.

3.8.2 A relativização da coisa julgada em matéria tributária

Após o trânsito em julgado, tendo ocorrido a apreciação do mérito, o pronunciamento judicial produz coisa julgada material, hipótese em que se torna insuscetível de rediscussão o objeto do processo que se encerrou. A razão desse fenômeno, como anteriormente mencionado, tem a ver com a exigência de estabilidade e consequente segurança das relações jurídicas. A coisa julgada traz o selo da imutabilidade do comando normativo concreto e interpartes da decisão judicial, consagrada como garantia constitucional, por força do artigo 5º, XXXVI, não podendo ser violado nem mesmo pela lei.

O tema da coisa julgada ganhou nova atenção da doutrina processual brasileira nos últimos anos. Segundo Dinamarco,

a doutrina e os tribunais começam a despertar para a necessidade de repensar a garantia constitucional e o instituto técnico-processual da coisa julgada, na consciência de que não é legítimo eternizar injustiças a pretexto de evitar a eternização de incertezas.¹³¹

Vários fatores contribuíram para a desconsideração do caráter absoluto da coisa julgada:

a proliferação de ações indenizatórias e desapropriatórias transitadas em julgado condenando o Poder Público a cifras milionárias; a constitucionalização das demandas, o que gera o descompasso entre decisões proferidas no controle difuso de constitucionalidade transitadas em julgado e a posterior decisão do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário; o avanço tecnológico a permitir que decisões judiciais transitadas em julgado possam ser revistas em nome de maior certeza, sobretudo em ações

¹³¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. In: **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo n° 55**, p. 32.

relacionadas ao estado de pessoas (como ações de investigação de paternidade, em que o exame de DNA permite aferir a justiça da decisão judicial tomada alguns anos atrás); e a afirmação e o reconhecimento pelo Poder Judiciário de valores éticos indispensáveis à realização da justiça (o que pode ser observado na aplicação que os Tribunais brasileiros vêm fazendo dos princípios da moralidade e da boa-fé), antes completamente afastados do discurso judicial por força da formação eminentemente positivista que dominou por muitos anos (e ainda existente, diga-se de passagem) a formação dos operadores do Direito no Brasil.¹³²

Delgado não reconhece o caráter absoluto da coisa julgada, tendo, na verdade, o princípio da coisa julgada natureza relativa, não podendo sobrepor-se aos princípios da moralidade e da legalidade. Cabe ao Poder Judiciário aplicar as estruturas que sustentam o regime democrático, não podendo a sentença judicial transitada em julgado ser veículo de injustiças, tampouco conduzir a resultados além ou aquém dos garantidos pela Constituição Federal. Aduz ainda que a coisa julgada pode ser revista, em qualquer tempo, quando eivada de vícios graves e produza consequências que alterem o estado natural das coisas, que estipule obrigações para o Estado ou para o cidadão ou para pessoas jurídicas que não sejam amparadas pelo direito e a segurança jurídica produzida pela coisa julgada não se sobrepõe a outros valores que dignificam a cidadania e o Estado Democrático. Por fim, a sentença transitada em julgado pode ser revista, além do prazo para a rescisória, quando a injustiça nela contida for de alcance que afronte a estrutura do regime democrático por ofender à moralidade, à legalidade, à Constituição Federal e às regras da natureza, assim como a segurança jurídica imposta pela coisa julgada está vinculada aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que devem seguir todo ato judicial.¹³³

Dinamarco é categórico ao afirmar que não se trata de um princípio absoluto:

Afirmar o valor da segurança jurídica (ou certeza) não pode implicar desprezo ao da unidade federativa, ao da dignidade humana e intangibilidade do corpo etc. É imperioso equilibrar com harmonia as duas exigências divergentes, transigindo razoavelmente quanto a certos valores em nome da segurança jurídica, mas abrindo-se não desta sempre que sua prevalência seja capaz de sacrificar o insacrificável.¹³⁴

¹³² PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, pp. 109-110.

¹³³ DELGADO, José. **Pontos Polêmicos das Ações de Indenização de Áreas Naturais Protegidas - Efeitos da Coisa Julgada e os Princípios Constitucionais**, pp.31-33.

¹³⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. In: **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo n° 55**, p. 54.

Para Thereza Alvim, não se deve admitir a relativização da coisa julgada, dado o perigo de tornar o instituto um conceito vago. Contudo, admite de pronto a necessidade de conciliar segurança e justiça das decisões, não permitindo a eternização de injustiças, mas por meio não da denominada flexibilização ou relativização da coisa julgada, e sim, por um novo raciocínio: o de que certas decisões não estão recobertas por sua autoridade.¹³⁵

Nesse ponto, cabe trazer ementa de julgado proferido pela 1ª Seção do STJ na data de 23 de março de 2011, no Recurso Especial nº 1.118.893/MG¹³⁶, publicado no DJe de 6 de abril de 2011, no sentido de inadmitir a alteração da relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao controle difuso de constitucionalidade; não obstante o STF ter-se manifestado pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, em sede de ADI:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.
2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).
3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

¹³⁵ ALVIM, Thereza. Repensando a Coisa Julgada. In: **Revista Autônoma de Processo nº 2**, p. 311.

¹³⁶ Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=14718818&num_registro=200900111359&data=20110406&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 7 ago. 2015.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.
5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).
6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).
7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).
8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.

A relativização da coisa julgada tem se tornado necessária em casos de decisões judiciais injustas por alguma razão, como meio hábil de desconstituir julgados que não condizem com a justiça garantida pela Constituição Federal. Nesse sentido, cabe trazer alguns julgados do STF:

RE 603.188 AgR-ED / SP - SÃO PAULO
EMB.DECL. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator: Min. LUIZ FUX
Julgamento: 27/03/2012 Órgão Julgador: Primeira Turma

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. GRATIFICAÇÃO. LEI 11.722/95. COISA JULGADA. RELATIVIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Os embargos de declaração, nos termos do art. 535, CPC, são cabíveis para sanar eventual omissão, contradição ou obscuridade, sendo inservíveis como instrumento para rediscussão do mérito da causa. 2. A relativização da coisa julgada é medida excepcional dependente de previsão legal, como ocorre na ação rescisória e revisão criminal, sendo vedado ao Poder Judiciário conferir aumento aos servidores públicos com fundamento no princípio da isonomia, máxime quando a majoração foi rejeitada em decisão trânsita (Súmula 339 do STF, in verbis: Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia.

3. In casu, o acórdão originariamente recorrido assentou: Apelação – servidor público municipal – reajuste de fevereiro de 1995 – os efeitos da coisa julgada em relação a doze autores, e os efeitos prescricionais, em relação aos demais, não restaura o direito à ação, nem tampouco, reabre o prazo prescricional – acolhimento parcial do apelo, para a fixação da verba honorária em 10% do valor da ação. Dá-se parcial provimento ao recurso, exclusivamente em relação à verba honorária. 4. Embargos declaratórios rejeitados.

**RE 363.889 / DF - DISTRITO FEDERAL
RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

Relator: Min. DIAS TOFFOLI

Julgamento: 02/06/2011 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. AÇÃO DE INVESTIGAÇÃO DE PATERNIDADE DECLARADA EXTINTA, COM FUNDAMENTO EM COISA JULGADA, EM RAZÃO DA EXISTÊNCIA DE ANTERIOR DEMANDA EM QUE NÃO FOI POSSÍVEL A REALIZAÇÃO DE EXAME DE DNA, POR SER O AUTOR BENEFICÁRIO DA JUSTIÇA GRATUITA E POR NÃO TER O ESTADO PROVIDENCIADO A SUA REALIZAÇÃO. REPROPOSITURA DA AÇÃO. POSSIBILIDADE, EM RESPEITO À PREVALÊNCIA DO DIREITO FUNDAMENTAL À BUSCA DA IDENTIDADE GENÉTICA DO SER, COMO EMANAÇÃO DE SEU DIREITO DE PERSONALIDADE. 1. É dotada de repercussão geral a matéria atinente à possibilidade da repositura de ação de investigação de paternidade, quando anterior demanda idêntica, entre as mesmas partes, foi julgada improcedente, por falta de provas, em razão da parte interessada não dispor de condições econômicas para realizar o exame de DNA e o Estado não ter custeado a produção dessa prova. 2. Deve ser relativizada a coisa julgada estabelecida em ações de investigação de paternidade em que não foi possível determinar-se a efetiva existência de vínculo genético a unir as partes, em decorrência da não realização do exame de DNA, meio de prova que pode fornecer segurança quase absoluta quanto à existência de tal vínculo. 3. Não devem ser impostos óbices de natureza processual ao exercício do direito fundamental à busca da identidade genética, como natural emanção do direito de personalidade de um ser, de forma a tornar-se igualmente efetivo o direito à igualdade entre os filhos, inclusive de qualificações, bem assim o princípio da paternidade responsável. 4. Hipótese em que não há disputa de paternidade de cunho biológico, em confronto com outra, de cunho afetivo. Busca-se o reconhecimento de paternidade com relação a pessoa identificada. 5. Recursos extraordinários conhecidos e providos.

Em se tratando de relação jurídica continuativa a perdurar no tempo, com conteúdo ou medida determinados por elementos essencialmente variáveis, pode haver a influência de fatos supervenientes, não só no sentido de extinguir essa relação jurídica e, assim, extinguindo o valor da sentença; mas, também no sentido de exigir mudanças na determinação feita

anteriormente. A coisa julgada não pode ser absoluta, podendo sofrer abrandamentos nos planos dos fatos e do direito.

Dinamarco afirma que, alterando-se a situação de fato em relação à qual a sentença para o futuro foi proferida, ou sobrevindo lei nova disciplinando a relação jurídica levada em conta em sentença, é natural que esta cesse de produzir os efeitos declarados e o campo se repute aberto para novas apreciações, novos questionamentos, novas decisões.¹³⁷

Não se pode olvidar que as sentenças abordam pontualmente sobre as situações de fato alegadas e comprovadas pelas partes, com base no direito aplicável à época e decidem para o presente e para o futuro, na previsão de que a situação fática e o direito positivo se mantenham inalteráveis.

Quando essa situação se desfizer, a partir daí cessam também os efeitos da sentença para o futuro, embora o passado permaneça regido por ela.

Pontes prossegue, quando além de frisar que a coisa julgada não prevalece contra alteração normativa posterior, afirma que a decisão judicial transitada em julgado não impede que o direito positivo posteriormente possa vir a regular a mesma hipótese fática a ela subjacente. A coisa julgada não prevalece contra alteração normativa posterior que promove modificações na regulação da situação fática já anteriormente exposta em juízo e inclusive decidida pelo Poder Judiciário. A nova norma regulando a mesma situação fática já decidida no processo judicial representa, em princípio, uma alteração, no plano do direito, nas condições sob as quais foi proferida a decisão judicial. Cabe ao intérprete do direito juízos de duas ordens: a) de integração; e b) de aplicação.¹³⁸

Sobre a relação de integração entre os dois comandos (o emanado da nova norma e o decorrente da decisão judicial transitada em julgado), Pontes assevera:

Cabe, nesse passo, analisar se a nova regulação representou alteração substancial nas circunstâncias que cercaram a produção da norma jurídica individual e concreta. Isso ocorre porque há decisões judiciais, conforme exposto retro, em que prepondera um juízo sobre a qualificação jurídica dos fatos e outras em que assume maior relevo um juízo sobre o direito ou mais especificamente sobre a validade de determinadas normas jurídicas que, por força da presunção de constitucionalidade que lhes acompanha, deveriam regular a relação tributária.

Exemplificando. Imagine-se o efeito de uma lei que altera a alíquota ou a base de cálculo de um tributo em relação a um contribuinte que possui em seu favor declaração judicial transitada em julgado reconhecendo-lhe a isenção ou a imunidade desse tributo enquanto preenchidas certas condições (juízo sobre a realidade). Nesse caso, embora o parâmetro legal existente à

¹³⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Processo Civil Empresarial**, p. 390.

¹³⁸ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, p. 136.

época da propositura da ação judicial pelo contribuinte tenha sido alterado por norma superveniente, tal modificação no estatuto jurídico da relação tributária não tem o condão de afastar a eficácia da coisa julgada antes existente.¹³⁹

Quanto ao juízo de aplicação, Pontes é categórico ao afirmar que a nova norma deve incidir sobre os fatos jurídicos posteriores, "posto que o que a lei nova não pode fazer, evidentemente, por afronta a preceito constitucional, é estabelecer nova regulamentação ou impor novas condicionantes para fatos pretéritos que estavam sob a guarda da *res iudicata*."¹⁴⁰

Para Liebman, a coisa julgada é opção política, à medida em que sua relativização pode se dar sem que haja mitigação de sua autoridade:

Não se quer dizer com isso, naturalmente, que a lei não possa, de modo expresso, modificar o direito também para as relações já decididas com sentença passada em julgado; pode a lei, certamente, fazer também isso, mas uma disposição sua em tal sentido teria a significação de uma ab-rogação implícita - na medida correspondente - da norma que sancionou o princípio da autoridade da coisa julgada. Isto é, uma lei nova pode, excepcionalmente e com norma expressa, ter não só eficácia retroativa, mas também aplicação às relações já decididas com sentenças passadas em julgado; isso, porém, não significaria um grau maior de retroatividade, e sim, antes, uma abolição parcial da autoridade da coisa julgada acerca das mesmas sentenças, cujo comando, perdendo o atributo da imutabilidade, cairia em face das novas regras dispostas pela lei para as relações já decididas.¹⁴¹

O ordenamento jurídico brasileiro cuidou de excluir o caráter absoluto da coisa julgada, quando o artigo 485¹⁴² do CPC determina que a sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida por meio do ajuizamento de ação rescisória.

¹³⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, pp. 136-137.

¹⁴⁰ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, p. 137.

¹⁴¹ LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e Autoridade da Sentença**. Trad. Alfredo Buzald e Benvindo Aires; trad. textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, Ada Pellegrino Grinover, pp. 54-55.

¹⁴² 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;

§ 1º Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido.

A alteração do artigo 741¹⁴³ do CPC, introduzida pela Lei nº 11.232, de 22 de dezembro de 2005, foi mais uma forma de instituir a relativização da coisa julgada. Aqui, o título judicial não poderá ser executado, quando estiver fundamentado em lei a qualquer tempo julgada inconstitucional pelo STF, ainda que não tenha havido ação rescisória.

Procurando definir critérios para impedir que uma decisão judicial produza normalmente os efeitos previstos em lei, deve-se traçar um cotejo entre valores constitucionalmente assegurados.

A respeito desse cotejo, a observação de Dinamarco feita na abordagem da garantia constitucional da justa indenização e do princípio da moralidade administrativa caminha no sentido de que, "aparentemente a garantia da *justa e prévia indenização* poderia parecer destinada com exclusividade ao resguardo do direito de propriedade e, portanto, configurar-se apenas como uma proteção endereçada aos particulares em face de o Estado, sem ter também este como destinatário. Essa insinuação vem não só da topologia da garantia, situada no capítulo *dos direitos e garantias individuais e coletivos*, mas também de sua própria redação. Os precedentes jurisprudenciais que se formaram a esse respeito, todavia, apoiam-se, ainda que não tão explicitamente, em uma visão bipolar da garantia expressa pelo inc. XXIV do art. 5º constitucional. Nessa perspectiva, o *preço justo* figura como uma garantia com que ao mesmo tempo a Constituição Federal quer proteger a efetividade do direito de propriedade e também resguardar o Estado contra excessos indenizatórios. Nem haveria como entender de modo diferente o emprego do adjetivo *justo*, dado que a própria *justiça* é em si mesma um conceito bilateral, não se concebendo que algo seja 'justo' para um sujeito sem sê-lo para outro. *Não se faz 'justiça' à custa de uma injustiça.*"¹⁴⁴

A possibilidade de relativizar a coisa julgada guarda estreita relação com a interpretação sistemática e evolutiva dos princípios e garantias constitucionais do processo

§ 2º É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato.

¹⁴³ Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)

.....

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II do **caput** deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal. (Redação pela Lei nº 11.232, de 2005)

¹⁴⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo nº 55**, p. 55.

civil, onde nenhum princípio pode ser considerado isoladamente, pois não constitui um objetivo em si mesmo e todos eles, em seu conjunto, devem ser coordenados com vistas a proporcionar um sistema processual justo, capaz de tornar real a promessa constitucional de acesso à justiça.

Há de se dar o caráter excepcional à relativização da coisa julgada, sem a qual o sistema processual perderia sua utilidade e confiabilidade, mercê da insegurança que isso geraria.

Para o tema da presente pesquisa, em se tratando de uma decisão judicial transitada em julgado, que favorece um ou universo pequeno de contribuintes atuantes no mesmo setor econômico, e da qual não caiba mais qualquer tipo de recurso ou ação rescisória, há de se entender que, ainda assim, não se trata de relativizar a coisa julgada. Isto porque a referida decisão judicial, ao ferir os princípios constitucionais da igualdade e da livre concorrência, tem a natureza de ato inconstitucional e, portanto, não há que se falar em coisa julgada, tampouco em relativização da mesma.

3.9 COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O princípio da constitucionalidade é decorrência lógica do sistema que atende ao princípio da legalidade e permite o controle jurisdicional de validade dos atos do Poder Legislativo, baseado nas regras e princípios emanados na Constituição. No ordenamento jurídico brasileiro, a fiscalização da constitucionalidade das normas se dá por meio do controle difuso e do controle concentrado.

A noção de hierarquia normativa entre os atos do Poder Público resulta do princípio da legalidade, que faz com que esses atos estejam vinculados à lei. O princípio da legalidade tem como função a limitação do poder do Estado, trazendo garantia à estruturação da atividade administrativa e segurança para as relações jurídicas entre o Estado e os administrados. A partir de então, a Administração Pública só pode praticar atos em conformidade com a lei, sob pena de, em caso contrário, serem estes invalidados.

Essa concepção de controle do poder político surge com a evolução do Estado liberal. Nas palavras de Soares:

Com a evolução do Estado de Direito e, principalmente, com a experiência constitucional norte-americana, surge, no século XIX, como corolário do princípio da legalidade, o princípio da constitucionalidade. Este princípio

permitiu o controle jurisdicional de validade dos atos do poder legislativo, tendo como padrão de conformidade a Constituição.

Assim, as leis que não estivessem em conformidade com a constituição seriam consideradas inválidas. No entanto, a constitucionalidade dos atos do poder jurisdicional foi objeto de esquecimento quase que total, apenas justificado pela persistência do mito liberal que configura o juiz como "a boca que pronuncia as palavras da lei" e o poder judicial como "invisível e nulo" (Montesquieu) (Otero, 1993, p. 9).¹⁴⁵

Afirma Francisco que a expressão "coisa julgada inconstitucional" tem a ver com as decisões judiciais transitadas em julgado em instâncias jurisdicionais distintas do STF, entendendo-se aquelas decisões incidentais de quaisquer juízos ou tribunais, bem como as decisões proferidas em controle de constitucionalidade por Tribunais de Justiça em cláusulas de reprodução obrigatória das Constituições Estaduais; excluídas as mudanças de orientação da parte do STF, por mutação constitucional ou por mudanças dos Ministros integrantes desta Corte.¹⁴⁶

Soares leciona ainda que o Poder Judiciário pode proferir decisões "que não executem a lei, desrespeitem os direitos individuais ou cujo conteúdo vá ao ponto de violar a Constituição. O princípio da constitucionalidade também deve influenciar a atividade do Poder Judiciário."¹⁴⁷

Esse controle pode ser chamado de princípio da juridicidade, princípio que prescreve que os atos emanados pelo Poder Judiciário devem estar em conformidade com a Constituição, sob pena de nulidade. No momento em que surge a constitucionalidade como fator de estruturação da sentença judicial, surgem, também, dois problemas carentes de solução e que o presente estudo tem a pretensão de abordar: a) quais os mecanismos processuais necessários para corrigir a sentença inconstitucional passada em julgado (caso julgado inconstitucional)? b) que órgão seria competente para fiscalizar e controlar a constitucionalidade da sentença?

Pontes afirma que a decisão do STF constitui relevante ingrediente no problema da reação entre coisa julgada individual e juízo de validade das normas proferido em última instância por aquela Corte. Isto porque a decisão do STF, independentemente dos caracteres processuais de que se reveste, deve ser por todos observada. Argumentações apoiadas no princípio da isonomia representam justificativas para a criação ou o aperfeiçoamento de

¹⁴⁵ SOARES, Carlos Henrique. **Coisa Julgada Constitucional**, p. 130.

¹⁴⁶ FRANCISCO, José Carlos. Coisa Julgada Inconstitucional e a Afirmação do Direito Judicial. **Revista de Processo Geral do Estado de São Paulo** n° 73/74, p. 173.

¹⁴⁷ SOARES, Carlos Henrique. **Coisa Julgada Constitucional**, p. 130.

instrumentos processuais que conduzam à uniformização processual, em respeito não só à autoridade das decisões do STF, mas também dos demais Tribunais Superiores.¹⁴⁸

O autor prossegue registrando a proposta de Paulo Roberto de Oliveira Lima no sentido da criação legislativa de uma ação revisional da coisa julgada que tenha entre suas hipóteses de cabimento o fato de a decisão já transitada em julgado contrariar súmulas de Tribunais superiores, em nome do princípio da isonomia que seria transgredido caso permanecessem decisões divergentes para a mesma situação jurídica, já que, na visão daquele autor, o respeito da sociedade civil pelo direito, como processo social de adaptação e o prestígio do Judiciário, instituição encarregada de realizar o bem supremo da Justiça, passa necessariamente pela urgente adoção da revisibilidade da sentença antiisonômica.¹⁴⁹

No entender de Francisco, a Constituição Federal de 1988 representou um divisor de águas no que tange à potencialização das colisões entre coisas julgadas inconstitucionais e decisões pacificadoras de Corte Constitucional, pelo fato de ter ampliado os mecanismos de controle concentrado, destacando:

1º) a ampliação das legitimações para propositura das ações de controle concentrado, sobretudo pela atribuição de legitimidade ativa para entidades de classe de âmbito nacional, previstas no art. 103, IX, da Constituição vigente (especialmente relevante para o aumento de ajuizamentos da Ação Direta de Inconstitucionalidade Federal - ADI); 2º) a determinação dessa mesma ampliação ao Constituinte Decorrente, já que o art. 125, § 2º da ordem federal de 1988 impõe ao Constituinte Estadual a conferência de legitimidade ativa a mais de um órgão para propositura da representação de inconstitucionalidade perante Tribunais de Justiça; 3º) a criação da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO, autoaplicável) e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF, aplicável apenas em 1999 com a edição da Lei 9.882). Emendas Constitucionais também reforçaram o rol dos mecanismos de controle concentrado de constitucionalidade, tal como a Emenda 03/1993 que previu a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) e principalmente inseriu o efeito vinculante às decisões proferidas nessa ação, mais adiante estendidas à ADI e à ADPF pela Lei 9.868/1999, pela Lei 9.882/1999 e também pela Emenda Constitucional 45/2004. Foi essa Emenda 45/2004 que, na esteira de mais uma reforma do Poder Judiciário, previu a Súmula Vinculante e demais medidas para a celeridade e eficiência na prestação jurisdicional.¹⁵⁰

Analisando a questão na seara do direito tributário, uma decisão judicial transitada em julgado que privilegie um contribuinte ou pequeno grupo deles, em detrimento dos demais

¹⁴⁸ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, pp. 139.

¹⁴⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**, pp. 139-140.

¹⁵⁰ FRANCISCO, José Carlos. Coisa Julgada Inconstitucional e a Afirmação do Direito Judicial. **Revista de Processo Geral do Estado de São Paulo** nº 73/74, p. 176.

que concorrem na mesma atividade econômica, mantidas as situações jurídicas, traz a reflexão, segundo Scaff, de que 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 lado do embate encontra-se 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.¹⁵¹

Referida análise perpassa levando em consideração o desequilíbrio concorrencial entre agentes privados, e também a correlação entre estes grupos e o Fisco. Scaff faz a diferenciação entre a presente situação (limites da coisa julgada e o princípio da isonomia tributária) e a questão dos auxílios do Estado conhecido como guerra fiscal. Para o autor, a guerra fiscal também acarreta problemas concorrenciais, mas decorre de uma política pública estabelecida pelos Poderes Executivo e/ou Legislativo de uma determinada unidade federativa. No caso em tela, não há de se falar em política pública, mas em um desequilíbrio concorrencial fruto de decisão do Poder Judiciário.¹⁵²

Para o exercício da livre concorrência, cuja base repousa no princípio da isonomia, os tributos precisam ser economicamente neutros para que não causem distorções nos preços praticados pelas empresas atuantes naquele setor econômico, impedindo-se este tipo de intervenção econômica do Estado. Trata-se do princípio da neutralidade econômica dos tributos.

Segundo Scaff, o princípio da neutralidade econômica dos tributos pode ser encontrado em nosso ordenamento jurídico, a partir do princípio da isonomia fiscal, de que trata o artigo 150, II¹⁵³, da Constituição Federal que veda ao Poder Público o tratamento

¹⁵¹ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, p. 108.

¹⁵² SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, pp. 108-109.

¹⁵³ 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, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, o que alcança, sem a menor sombra de dúvidas, os aspectos concorrenciais.¹⁵⁴

O embate entre coisa julgada inconstitucional e as manifestações do STF ganha especial relevância nos ensinamentos de Francisco, para quem devem prevalecer as orientações pacificadora da Corte Constitucional, como forma de garantia da segurança jurídica e da igualdade, evitando decisões divergentes e conflitantes sobre um mesmo tema. Outros pontos militam nesse sentido: a máxima da coerência, que exige um mínimo de racionalidade no conjunto das decisões judiciais e a impessoalidade na aplicação das regras judiciais advindas do direito judicial, associada à igualdade e a autoridade das decisões verticalizadas do sistema processual referido na Constituição, tanto no efeito vinculante expresso ou direto quanto no efeito vinculante implícito ou indireto.¹⁵⁵

A função jurisdicional tem sua legitimidade garantida à medida que esteja vinculada ao princípio do Estado Democrático de Direito, que se otimizará pela incidência do princípio da supremacia da Constituição, que, como já largamente demonstrado, efetivamente preza pela isonomia tributária dos contribuintes atuantes em um mesmo mercado econômico. Portanto, usa-se o princípio da isonomia tributária como elemento para a cessação da eficácia da coisa julgada, em face de um direito novo proferido por manifestação do STF, conforme estabelece o artigo 471, I do CPC.

3.9.1 Dever-poder judicial de controle difuso de constitucionalidade

No ordenamento jurídico brasileiro, o controle de constitucionalidade das leis é confiado ao Poder Judiciário, exercido após a publicação do dispositivo legal. Pode ser procedido por dois métodos: o concentrado ou abstrato e o difuso ou concreto.

O primeiro é de competência ordinária privativa do STF, conforme expressamente estabelece o artigo 102, I, "a"¹⁵⁶, da Constituição Federal e tem por finalidade assegurar a supremacia da Constituição Federal. Portanto, o reconhecimento da (in)constitucionalidade constitui o próprio objeto do pedido da ação.

¹⁵⁴ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, p. 114.

¹⁵⁵ FRANCISCO, José Carlos. Coisa Julgada Inconstitucional e a Afirmação do Direito Judicial. **Revista de Processo Geral do Estado de São Paulo nº 73/74**, p. 179.

¹⁵⁶ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

O controle difuso de constitucionalidade é exercido por todos os membros do Poder Judiciário, por todos os juízes e tribunais, por meio das medidas tradicionais, como o mandado de segurança, o habeas corpus, a ação popular e por arguição da parte ou reconhecido de ofício, *incidenter tantum*, em qualquer ação. Essas decisões proferidas no âmbito do controle difuso de constitucionalidade operam-se, em regra, *inter partes* e tem efeitos *ex tunc*.

O autor pode alegar a inconstitucionalidade ao propor a ação, como fundamento de pedido, e o réu pode arguir a inconstitucionalidade da lei ao fazer a contestação, negando o fundamento do pedido. Nestes casos, o juiz aplicará ou não a lei, de acordo com o seu juízo sobre a inconstitucionalidade da lei. Portanto, para decidir, o juiz tem o dever de formar juízo sobre a constitucionalidade da lei, em todo e qualquer caso concreto, podendo até mesmo ser feito de ofício.

No Brasil, o controle difuso de constitucionalidade das leis foi encampado pela Constituição Republicana de 1891 ao consagrar o art. 58, 41º, letras "a" e "b" e arts. 3º e 9º, letras "a" e "b", todos do Decreto nº 848/1890.¹⁵⁷ Desde então, adotou-se o princípio da supremacia da Constituição.

No modelo brasileiro de controle difuso de constitucionalidade, a validade a lei ou ato normativo não se constitui como objeto da demanda, mas sim como causa de pedir, de modo que a decisão sobre a matéria constitucional é tratada como questão incidental ao mérito. O objeto da ação, nesse caso, é a relação jurídica subjetiva afetada pela norma cuja constitucionalidade se questiona, e não a constitucionalidade da norma em si, como no controle abstrato. A finalidade principal do controle incidental é a proteção de direitos constitucionais subjetivos, tratando-se o fenômeno da inconstitucionalidade como pretensão secundária, representante de desequilíbrio do ordenamento objetivo, inserta em um processo constitucional de índole subjetiva. No âmbito do STF, o controle incidental de constitucionalidade é realizado precipuamente por meio de Recurso Extraordinário.

Como já anteriormente mencionado, no âmbito dos Tribunais, há a cláusula de reserva de plenário, insculpida no artigo 97 da Constituição Federal, que estabelece que somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

¹⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**, p. 155.

Para Marinoni, o controle difuso baseia-se na ideia de que o juiz, por ser um intérprete da lei, tem o dever de recusar aplicação à lei que estiver em desconformidade com a Constituição. Ao contrário do que acontece nos sistemas em que o juiz ordinário não pode apreciar a questão constitucional, o juiz e os tribunais têm o poder de interpretar a questão constitucional, fazendo surgir uma norma jurídica para o caso concreto (decisão), completamente autônoma em relação à norma abstrata.¹⁵⁸

Prossegue o autor:

Frise-se que o juiz brasileiro tem o dever de negar aplicação à lei inconstitucional, ainda que a questão constitucional não tenha sido invocada pela parte. O juiz tem o dever de tratar da questão constitucional de ofício ou sem qualquer requerimento do interessado. Portanto, quando a alegação de inconstitucionalidade não é feita, a aplicação da lei pelo juiz significa a admissão da sua constitucionalidade.¹⁵⁹

O controle difuso de inconstitucionalidade traz grande inconveniente, pela possibilidade de por em perigo o princípio da isonomia na prolação de decisões divergentes, umas reconhecendo, outras rejeitando a inconstitucionalidade de um mesmo preceito normativo.

Nos dias atuais, a eficácia *inter partes* das decisões em controle difuso de inconstitucionalidade vem sendo mitigada, "que, sob um olhar mais abrangente, revela que a eficácia dessas decisões, quando proferidas pelo STF, não é tão restrita como aparenta ser."¹⁶⁰ A finalidade é conferir, cada vez em maior extensão e profundidade, força vinculativa aos precedentes do STF, no âmbito da jurisdição constitucional.

Para Medina, precedente judicial é uma decisão estabelecida em um caso jurídico anterior que seja vinculante ou persuasiva para o mesmo órgão judicial ou para outro ao decidir casos subsequentes com questões jurídicas ou fatos similares.¹⁶¹

Acerca da importância dos precedentes no STF, Marinoni aborda a ideia de que a decisão proferida no controle difuso com efeitos *erga omnes* visa alcançar um objetivo que é imprescindível à racionalidade de qualquer sistema que dá aos seus juízes o poder de realizar o controle de constitucionalidade diante dos casos concretos:

¹⁵⁸ Marinoni, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, pp. 18-19.

¹⁵⁹ Marinoni, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, p. 19.

¹⁶⁰ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 30.

¹⁶¹ MEDINA, José Miguel Garcia. **Novo Código de Processo Civil Comentado**: com remissão e notas comparativas ao CPC/1973, p. 1.248.

Porém, quando se está diante do controle difuso, não se pensa em outorgar autoridade de coisa julgada *erga omnes* à parte dispositiva da decisão. O que se pretende, isso sim, é dar realce e força aos motivos determinantes ou à *ratio decedendi* da decisão, evitando-se a sua desconsideração pelos demais órgãos judiciários. Assim, quando se questiona a possibilidade de se atribuir eficácia vinculante às decisões tomadas em recurso extraordinário, não se almeja tornar imutável e indiscutível uma decisão de constitucionalidade, mas se quer impedir que os demais órgãos do Poder Judiciário neguem os motivos determinantes da decisão.¹⁶²

Sob essa perspectiva, merecem atenção duas modificações na Constituição Federal, introduzidas pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004: a que acrescentou como requisito de admissibilidade do recurso extraordinário a demonstração da repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei (artigo 102, § 3º, da CF/1988)¹⁶³ e a que autorizou o STF a editar súmulas vinculantes (artigo 103-A da CF/1988)¹⁶⁴. São essas mudanças que contribuirão de modo significativo para dotar as decisões do STF de eficácia geral e vinculante, com todas as consequências daí decorrentes, notadamente a de revestir o pronunciamento do STF assim emitido de caráter objetivo, voltado a tutelar, prioritariamente, a ordem jurídica constitucional, independentemente dos interesses particulares envolvidos no processo.

O Novo CPC traz importantes mecanismos de aperfeiçoamento do sistema de precedentes judiciais e, conseqüentemente, de uniformização e estabilização da jurisprudência pátria, em prol da tutela jurisdicional que atenda aos fins sociais do processo e às exigências do bem comum. Nesse sentido, o seu artigo 927¹⁶⁵ traça um roteiro de como os juízes e os tribunais deverão decidir.

¹⁶² MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**, p. 458.

¹⁶³ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

.....

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

¹⁶⁴ 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.

¹⁶⁵ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

Explica Bueno que a aplicação ou não do precedente, na forma disciplinada pelo aludido artigo 927 do Novo CPC exige do magistrado adequada e completa fundamentação apta a justificar a incidência ou não do anterior julgado (o precedente) ao caso presente; sendo a fundamentação tão mais importante na medida em que o ônus argumentativo da pertinência ou não do precedente é também do magistrado, máxime porque deve ser oportunizado às partes que se manifestem, previamente, acerca do assunto.¹⁶⁶

O Novo CPC (artigo 332)¹⁶⁷ ainda prevê o julgamento liminar do pedido, vinculando-o de forma mais adequada com a jurisprudência dos tribunais superiores, que, na sua maioria, examinam questões de maior impacto para a obtenção da unicidade do direito. Referido dispositivo aprimora o artigo 285-A do CPC atual, mas não se refere a decisões de improcedência proferida pelo mesmo juízo.

3.9.2 A norma do artigo 741, parágrafo único, do CPC

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

¹⁶⁶ BUENO, Cassio Scarpinella. **Novo Código de Processo Civil Anotado**, p. 572.

¹⁶⁷ Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar:

I - enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

IV - enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local.

§ 1º O juiz também poderá julgar liminarmente improcedente o pedido se verificar, desde logo, a ocorrência de decadência ou de prescrição.

§ 2º Não interposta a apelação, o réu será intimado do trânsito em julgado da sentença, nos termos do art. 241.

§ 3º Interposta a apelação, o juiz poderá retratar-se em 5 (cinco) dias.

§ 4º Se houver retratação, o juiz determinará o prosseguimento do processo, com a citação do réu, e, se não houver retratação, determinará a citação do réu para apresentar contrarrazões, no prazo de 15 (quinze) dias.

O parágrafo único do artigo 741¹⁶⁸ do CPC veio para dar concretude ao princípio da supremacia da Constituição Federal, no sentido de que esta constitui-se como o plexo de normas da mais alta hierarquia no interior do sistema normativo nacional.

O legislador, atendendo a um clamor da Fazenda Pública - já que nos processos em que o Estado é parte, a tônica da uniformidade das decisões judiciais versando sobre uma mesma matéria adquire maior relevância -, inseriu, por meio da Medida Provisória nº 2.180-35, de 24 de agosto de 2001, uma nova possibilidade de embargos à execução contra a Fazenda Pública fundado em título executivo judicial.

A novel norma estabeleceu ser também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou em aplicação ou interpretação tidas por incompatíveis com a Constituição Federal. Surgiu no ordenamento, assim, o parágrafo único do artigo 741 do CPC. Em 2005, a Lei 11.232/2005 alterou a redação original do dispositivo, acrescentando o termo “para efeito do disposto no inciso II do *caput* deste artigo”³, mas não implicou mudança no conteúdo substancial da norma.

A referida Lei nº 11.232, de 2005, também incluiu no CPC o § 1º do artigo 475-L, de idêntico teor ao parágrafo único do artigo 741 do CPC, permitindo ao particular, nos procedimentos de cumprimento de sentença, suscitar a mesma defesa contra a Fazenda Pública ou mesmo quanto a outrem com quem litigue.

Inexiste ressalva no texto legal sobre a necessidade de a inconstitucionalidade ser pronunciada em via direta pelo STF, sendo a norma aplicável indistintamente aos casos de controle concentrado e difuso, independentemente de eventual suspensão da norma pelo Senado Federal, nos termos do artigo 52, X¹⁶⁹ da Constituição Federal.¹⁷⁰

A norma trouxe caráter inovador, pois tratou da inexigibilidade do título executivo como matéria de defesa do executado, ambos, com redação semelhante, estabeleceram que "(...) considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo

¹⁶⁸ Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005)

.....
Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II do *caput* deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal. (Redação pela Lei nº 11.232, de 2005)

¹⁶⁹ 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;

¹⁷⁰ Marinoni, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, pp. 123-124.

declarados inconstitucionais pelo STF, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo STF como incompatíveis com a Constituição Federal".

Anteriormente, o STF já havia se manifestado no sentido de que a despeito de a proclamação da inconstitucionalidade implicar o desaparecimento de todos os atos praticados sob o império da lei viciada, somente por meio de rescisória o vencido lograria alcançar a desconstituição do julgado.¹⁷¹ A 1ª Turma do STF rejeitou, expressamente, o uso dos embargos contra a execução baseada em sentença posteriormente declarada inconstitucional.¹⁷² E o Pleno esclareceu que o julgamento do STF não se afigura eficaz perante a execução baseada em título formado nessas condições.¹⁷³

A inovação aqui se caracteriza pela possibilidade de revisão de títulos executivos acobertados pela coisa julgada material independentemente e fora do prazo da ação rescisória.

Sob este pórtico, Theodoro Junior afirma que a norma fundou-se no fato de que não é o pronunciamento do STF que constitui o vício do ato, mas sim a própria contrariedade à Constituição Federal, entendendo que, além da constitucionalidade do dispositivo, torna-se este dispensável, pois, em face da supremacia da Constituição Federal, com ou sem a regra explícita, a inexequibilidade da sentença inconstitucional continuaria a prevalecer.¹⁷⁴

Para Zavascki, a constitucionalidade da norma inserta no parágrafo único do artigo 741 do CPC decorre do seu significado e da sua função, tratando-se de preceito normativo que, buscando harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, veio apenas agregar ao sistema um mecanismo processual com eficácia rescisória de certas sentenças inconstitucionais, haja vista que até o seu advento, o único meio apropriado para rescindir essas sentenças era a ação rescisória.¹⁷⁵

Pode-se entender que a norma veiculada no parágrafo único do artigo 741 do CPC dá margem a que sejam feitas duas interpretações. Nessa linha, segundo Talamini, a primeira seria entender que a norma prevê caso em que o título executivo torna-se automaticamente ineficaz por perda de sua aptidão executiva em face do pronunciamento do STF, prestando-se a declaração judicial mediante embargos à mera constatação do fato.¹⁷⁶

¹⁷¹ 3ª T. do STF, RMS 17.976-SP, 13.09.1968, Rel. Min. Amaral Santos, RTJSTF 55/744.

¹⁷² 1ª T. do STF, RE 86.056-SP, 31.05.1977, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, DJU, 07.07.1977, p. 268.

¹⁷³ Pleno do STF, Recl 148-RS, 12.05.1983, Rel. Min. Moreira Alves, RTJSTF 109/463.

¹⁷⁴ THEODORO JUNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro. Reflexões sobre o princípio da intangibilidade da coisa julgada e sua relativização. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; DELGADO, José Augusto (Org.). **Coisa julgada inconstitucional**, p. 193.

¹⁷⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 180.

¹⁷⁶ TALAMINI, Eduardo. Embargos à execução de título judicial eivado de inconstitucionalidade (CPC ART. 741, PAR. UN.). In: DIDIER JR. Fredie (org). **Relativização da coisa julgada – enfoque crítico**.

A segunda linha de reflexão seria que a norma presta-se à rescisão do julgado acobertado pela coisa julgada, já que estaria sendo estabelecida uma nova hipótese e um novo meio de desconstituição de um título judicial, que não seria nulo, nem ineficaz, mas apenas injusto por incompatível com a Constituição Federal. Caberia ao juízo competente para julgar os embargos à execução, pois, emitir novo pronunciamento sobre a questão constitucional relevante na formação do título exequendo, com a obrigatória vinculação ao anterior pronunciamento do STF sobre a questão.¹⁷⁷

A interpretação do ordenamento jurídico, por conseguinte, deverá ser feita a partir da Constituição, isto é, de cima para baixo, ensinando Zavascki que para estabelecer, mediante exegese específica, o conteúdo e o alcance do dispositivo legal ora em exame, duas premissas essenciais devem ser consideradas: (i) a de que ele não tem aplicação universal a todas as sentenças inconstitucionais, restringindo-se às fundadas em específicas ofensas à Constituição relacionadas à legitimidade da norma aplicada (ou não) pela sentença exequenda; (ii) a de que a questão da constitucionalidade dessa norma tenha sido objeto de exame pelo STF; onde o vício da sentença que dá ensejo à invocação do dispositivo é o que se estabelece no âmbito do controle de constitucionalidade de preceitos normativos quando a decisão exequenda adota, no ponto, orientação incompatível com precedente do STF.¹⁷⁸

Contrariando a doutrina majoritária, Marinoni afirma que a constitucionalidade do dispositivo possui interpretação limitada, que, inclusive, decorre da interpretação literal do texto do dispositivo: a de que o executado poderá alegar a pronúncia do STF quando a sentença exequenda houver aplicado lei que já havia sido declarada inconstitucional, ou tiver adotado interpretação que já havia sido declarada incompatível com a Constituição.¹⁷⁹ Para o autor, entendimento diverso torna-se medida autoritária e inconcebível:

Admitir que um processo se desenvolva por anos e gere uma sentença proferida por um juiz que tem dever de controlar a constitucionalidade, para posteriormente se dar ao executado o poder de alegar uma declaração de inconstitucionalidade posterior à formação da coisa julgada material, constitui gritante aberração, a violar, de uma vez só, o poder dos juízes e os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança para não falar nas ilogicidades de menor relevância, como a de impor à administração da justiça o tempo, o trabalho e o custo dos processos individuais que por anos

Salvador: JusPodium, 2004, pp. 117-119.

¹⁷⁷ TALAMINI, Eduardo. Embargos à execução de título judicial eivado de inconstitucionalidade (CPC ART. 741, PAR. UN.). In: DIDIER JR. Fredie (org). **Relativização da coisa julgada – enfoque crítico**. Salvador: JusPodium, 2004, pp. 117-119.

¹⁷⁸ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, pp. 180-181.

¹⁷⁹ Marinoni, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada**, p. 132.

se desenvolveram para se chegar a uma sentença que, muito embora indiscutivelmente legítima, é posteriormente "riscada do mapa".¹⁸⁰

Ressalta Marinoni que a adoção da lei ou da interpretação anteriormente declaradas inconstitucionais pelo STF, ocorrendo a violação do pronunciamento vinculante, pode não ter sido essencial para a procedência do pedido; do que se infere ser possível que a sentença condenasse o réu, ainda que aplicasse o pronunciamento vinculante. Assim, apresentados os embargos ou a impugnação, terá o exequente a oportunidade de demonstrar que, ainda que a decisão houvesse observado o pronunciamento vinculante do STF, a sentença seria pela procedência do pedido.¹⁸¹

Percebe-se que, para a grande maioria dos doutrinadores, o parágrafo único do artigo 741 do CPC é constitucional. Não obstante o quase consenso doutrinário sobre a validade do dispositivo, a matéria está sendo colocada à prova no âmbito do Poder Judiciário.

Referido dispositivo é objeto de duas ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Uma insurgindo-se contra o texto originário (ADI 2418/DF) e outra contra a atual redação do dispositivo (ADI 3740-4/DF). Em ambas o argumento pela inconstitucionalidade material é a violação ao artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, ou seja, suscita-se a intangibilidade da coisa julgada, sendo que na primeira, distribuída em 2001, aponta-se ainda ofensa ao devido processo legal. As duas ações encontram-se aguardando julgamento.

Sustenta a Ordem dos Advogados do Brasil que:

De fato. Ao ser permitida pelos comandos normativos atacados seja tornada sem efeito decisão judicial transitada em julgado, quando fundada em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal ou quando fundada em aplicação ou interpretação de lei tidas por incompatíveis com a Constituição pelo STF, as normas impugnadas atentaram contra a intangibilidade da coisa julgada. Os preceitos, a toda evidência, criaram hipótese na qual lei prejudica a coisa julgada, desafiando o inciso XXXVI do artigo 5º da CF.¹⁸²

Além das duas ações diretas de inconstitucionalidade, tramita no STF, com repercussão geral já reconhecida, o Recurso Extraordinário 611.503/SP, de relatoria do

¹⁸⁰ Marinoni, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, p. 131.

¹⁸¹ Marinoni, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, pp. 132-133.

¹⁸² Excerto retirado da petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.740. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2384960>>. Acesso em: 23 mar. 2015.

Ministro Teori Zavascki, cujo cerne da controvérsia é a compatibilidade da garantia constitucional da coisa julgada com o instrumento rescisório previsto no parágrafo único do artigo 741 do CPC.

Cabe mencionar que a invalidade de lei ou ato normativo em face da Constituição Federal é matéria de ordem pública, daí a importância da chancela da constitucionalidade do referido dispositivo, bem como sua ampliação como mecanismo de rescisão da coisa julgada inconstitucional. Sua permanência no ordenamento jurídico brasileiro tem a ver com o princípio da legalidade constitucional, que, segundo Pimenta, é a desconstituição de atos judiciais fundamentados em aplicação de norma reconhecida como inconstitucional pelo Pretório Excelso.¹⁸³

Pimenta identifica os seguintes atributos da decisão de inconstitucionalidade a que se refere o parágrafo único do artigo 741 do CPC: (i) pode ter por objeto lei ou ato normativo; (ii) pode ter sido proferida em processo de controle difuso, ou abstrato; (iii) em caso de controle difuso, é dispensável a expedição da Resolução do Senado Federal; (iv) a decisão pode ter utilizado qualquer técnica de pronúncia da inconstitucionalidade; (v) se a decisão tiver efeitos *ex tunc*, será irrelevante a data da formação do título impugnado; (vi) caso o STF tenha atribuído eficácia *ex nunc* à decisão de inconstitucionalidade, o título necessariamente deverá ter sido constituído após a pronúncia de invalidade da norma infraconstitucional.¹⁸⁴

A declaração de inconstitucionalidade, ainda que posterior ao trânsito em julgado, não pode ser entendida como uma das hipóteses de causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação superveniente à sentença de que trata o inciso VI¹⁸⁵ do artigo 475-L do CPC. Isto porque a decisão de inconstitucionalidade, apesar de superveniente à sentença, afirma uma causa que deveria e poderia ter sido detectada antes da edição da sentença.

Marinoni explica que a decisão de inconstitucionalidade, em determinada perspectiva, afirma uma causa, de ordem legal, impeditiva do direito, não podendo ser confundida com

¹⁸³ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O Controle Difuso de Constitucionalidade das Leis no Ordenamento Brasileiro**, p. 145.

¹⁸⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O Controle Difuso de Constitucionalidade das Leis no Ordenamento Brasileiro**, pp. 145-146.

¹⁸⁵ Art. 475-L. A impugnação somente poderá versar sobre: (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

.....

VI – qualquer causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que superveniente à sentença. (Incluído pela Lei nº 11.232, de 2005)

uma causa superveniente, estando mais próxima a uma lei nova ou superveniente e contrária à sentença; sendo, na verdade, um vício originário da sentença.¹⁸⁶

No Novo CPC, a entrar em vigor em 17 de março de 2016, a norma ora em exame está disciplinada no § 12¹⁸⁷ do artigo 525, que veio elucidar pontos anteriormente tidos como controversos, inclusive quanto ao instrumento processual adequado e ao prazo da ação rescisória.

Na nova norma processualística, também não há qualquer distinção acerca do modelo de controle de constitucionalidade, podendo ser tanto o concentrado como o difuso, bem como a alegação da inconstitucionalidade será aduzida por meio da impugnação à execução, desde que a decisão do STF tenha sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda, nos termos do § 14¹⁸⁸ do artigo 525 .

Quando a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo STF (§ 15¹⁸⁹ do artigo 525).

Há a previsão de que os efeitos da decisão do STF possam ser modulados no tempo, a fim de favorecer a segurança jurídica (§ 13¹⁹⁰ do artigo 525).

3.9.3 A questão da irretroatividade da decisão sobre a coisa julgada

A questão dos efeitos da decisão sobre a coisa julgada traz a reflexão acerca da aplicação da lei¹⁹¹ no tempo, o que vem atormentando os juristas ao longo da história. Todo

¹⁸⁶ Marinoni, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, pp. 127-128.

¹⁸⁷ Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1º Na impugnação, o executado poderá alegar:

.....

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

.....

§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

¹⁸⁸ § 14. A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 12 deve ser anterior ao trânsito em julgado da decisão exequenda.

¹⁸⁹ § 15 Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

¹⁹⁰ § 13 No caso do § 12, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, em atenção à segurança jurídica.

estudioso do direito que se dispõe a enfrentar a matéria encontra inúmeras dificuldades, não só pela falta de uniformidade na linguagem e a existência de sistemas que partem de enfoques bastante diversos, mas também, pela multiplicidade de soluções apresentadas por inúmeros doutrinadores e ainda por ser um tema aplicável a todos os ramos do direito, o que dificulta sobremaneira a elaboração de uma teoria geral aplicável a todos os casos, quer se trate de uma lei civil, penal, processual ou administrativa.

No momento em que uma lei entra em vigor, haverá fatos jurídicos que, segundo França¹⁹², merecem a seguinte classificação trazida pelo direito intertemporal justinianeu: (i) *facta praeterita*, que são fatos constituídos no passado e nesse tempo produziram seus efeitos, tendo, ao tempo da vigência da nova lei, exaurido a produção de todos os efeitos; (ii) *facta pendentia*, que são fatos que se constituíram no passado, mas que permanecem produzindo efeitos durante o tempo de vigência da nova lei; e, por fim, (iii) *facta futura*, que são fatos advindos a partir da nova lei e, por esta, totalmente regradados.

As questões de direito intertemporal ganham especial importância em um sistema jurídico como o brasileiro, em que o constituinte deu proteção aos direitos adquiridos, bem como preservou contra alterações legislativas futuras o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

A generalidade dos autores prefere resumir em duas as diversas correntes doutrinárias que estão a sistematizar o complexo campo do conflito de leis no tempo.

A primeira é a Teoria Subjetivista ou Doutrina Clássica do Direito Adquirido, trazida por Carlo Francesco Gabba, que considera os efeitos dos fatos jurídicos sobre as pessoas, gravitando em torno da concepção do direito adquirido. Cardozo explica a teoria nos seguintes termos:

De forma sintética, poderíamos dizer que os defensores desta corrente têm, como alicerce de todas as suas reflexões, a ideia de que as novas leis não devem retroagir sobre aqueles direitos subjetivos que sejam considerados juridicamente como adquiridos pelo seu titular. Ou em outras palavras, ao ver destes, a questão da irretroatividade das leis tem assento na premissa fundamental que afirma a impossibilidade de uma lei vir a desrespeitar "direitos adquiridos" sob o domínio de sua antecedente.¹⁹³

A segunda é a Teoria Objetivista da Situação Jurídica de Paul Roubier, que procurou objetivar as questões de direito intertemporal, no sentido de que considera, não as consequências jurídicas que se produzem relativamente aos sujeitos, mas o efeito da lei em

¹⁹¹ O termo "lei" expressa toda espécie de ato normativo, já que os problemas do Direito Intertemporal dizem respeito a normas de qualquer natureza.

¹⁹² FRANÇA, Rubens Limongi. **A Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido**, pp. 21-22.

¹⁹³ CARDOZO, José Eduardo Martins. *Da Retroatividade da Lei*, p. 113.

geral ou a ação desenvolvida sobre os fatos, abrangendo todas as demais concepções que não partem do conceito de direito adquirido. Ao tratar da aplicabilidade da lei, esta teoria gira, basicamente, em torno da distinção entre efeito imediato e efeito retroativo da norma: se a norma estabelecer a aplicabilidade aos fatos ocorridos no passado, será retroativa; contudo, se sua incidência se der somente a partir do presente e dos fatos futuros, será de efeito imediato.

A partir de então, o autor francês faz uma classificação dos fatos a serem atingidos pela nova norma, utilizando a expressão "situação jurídica" em lugar da designação "direito adquirido":

(i) *facta praeterita*, quando é possível dar efeitos retroativos para a lei, incidindo sobre situações jurídicas constituídas, por meio de simples menção no texto legal; (ii) *facta pendentia*, quando a lei pretende se aplicar às situações em curso, sendo conveniente estabelecer uma separação entre as partes anteriores à data da modificação da legislação, estas que não poderão ser atingidas sem retroatividade, e as partes posteriores, para as quais a lei nova não terá efeito senão imediato; (iii) *facta futura*, se a lei se aplicar somente aos fatos a ocorrer, sendo irretroativa.¹⁹⁴

Para os objetivistas, o conflito das leis no tempo encontra solução a partir do momento em que se identifica a lei vigente no momento em que os efeitos dos fatos são produzidos.

Essa possibilidade da Teoria Objetiva da Situação Jurídica de dar efeitos retroativos para a lei decorre de que, no direito francês, o respeito ao ato jurídico perfeito ser tratado em lei ordinária (artigo 2º do Código Civil francês¹⁹⁵) e não em texto constitucional. Com isto, o legislador francês pode afastá-lo com uma nova lei ordinária posterior que trate de matéria de ordem pública. Porém, essa questão relativa à matéria de ordem pública é controversa, possuindo restrições na própria França, como afirma Roubier:

A ideia de ordem pública não pode ser posta em oposição ao princípio da não retroatividade da lei, pelo motivo decisivo de que, em uma ordem jurídica baseada na lei, a não-retroatividade das leis é por ela mesma uma das colunas da ordem pública. A lei retroativa é, em princípio, contrária à ordem pública; e, se excepcionalmente o legislador pode dar a uma lei a retroatividade, não conviria imaginar que, com isso, ele fortalece a ordem pública; ao contrário, é um fermento de anarquia que ele introduz na sociedade, daí porque não deve ser usada a retroatividade senão com a mais extrema reserva.¹⁹⁶

No que diz respeito à norma constitucional, Roubier entende que, como qualquer outra norma, não incide senão do presente para o futuro, produzindo efeitos do presente para o

¹⁹⁴ ROUBIER, Paul. **Le Droit Transitoire (conflit des lois dans le temps)**, p. 177 (tradução nossa).

¹⁹⁵ Code Civil. Article 2. La loi ne dispose que pour l'avenir; elle n'a point d'effet rétroactif.

¹⁹⁶ ROUBIER, Paul. **Le Droit Transitoire (conflit des lois dans le temps)**, p. 419 (tradução nossa).

futuro, e de modo imediato e geral. Aplica-se aos *facta futura* e, em alguns casos, aos *facta pendentia*.¹⁹⁷

O ponto de partida para a Teoria Objetiva de Roubier se dá com o princípio de absoluta lógica, no sentido de que as leis de ordem pública, que tanto existem no direito privado quanto no direito público, contudo, com mais intensidade no direito público do que no direito privado. As leis de ordem pública são aquelas leis cogentes, que não podem ser disponibilizadas pela vontade das partes.

Infere-se que as partes não têm disponibilidade sobre o conteúdo da norma que é cogente, obriga a todos não podendo dispor-se dela. Pois bem, essas leis de ordem pública atendem ao interesse prevalente público, interesse esse que também se volta para o princípio da irretroatividade.

Isto porque o princípio da irretroatividade se assenta justamente na segurança jurídica, pelo fato de que qualquer alteração daquilo que já existia acarreta insegurança jurídica. E esse princípio da segurança jurídica é também um princípio de ordem pública, de modo que é um princípio de ordem pública geral que se contrapõe ao princípio de ordem pública especial, ocorrendo o sopesamento de princípios, ambos de ordem pública.

Cabe ressaltar que essas duas teorias se equivalem, já que há uma interpenetração inevitável entre elas, à medida em que existe um campo comum, consistente no princípio da não-retroatividade das leis e no respeito do que subjetivistas denominam direito adquirido e os objetivistas como fatos acabados e situações jurídicas, sendo nominal a diferença em múltiplas práticas.

Sob este pórtico, Pereira assim se expressou:

(...) as teorias subjetivistas e objetivistas não diferem fundamentalmente nos resultados. Examinemos o princípio da não-retroatividade partindo da noção de direito adquirido, ou aplique-mo-lo em decorrência da situação jurídica definitivamente constituída; em suas linhas gerais os efeitos são os mesmos, pois uma disposição que tem eficácia retrooperante, igualmente a ostenta na ofensa ao direito adquirido ou no atentado à situação jurídica.¹⁹⁸

Como modalidades de retroatividade, Moreira Alves, em palestra proferida no dia 29 de novembro de 2000¹⁹⁹, afirmou que há 3 (três) espécies de retroatividade, conforme o grau

¹⁹⁷ ROUBIER, Paul. **Le Droit Transitoire (conflit des lois dans le temps)**, p. 11 (tradução nossa).

¹⁹⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, p. 113.

¹⁹⁹ Palestra proferida no Simpósio de Advocacia Pública, promovido pelo Centro de Estudos Victor Nunes Leal, em Brasília (DF). Disponível em: <<http://ww.agu.gov.br/page/download/index/id/892452>>. Acesso em 3 abr. 2015.

de sua intensidade. A retroatividade pode ser classificada em retroatividade máxima, retroatividade média e retroatividade mínima.

A retroatividade máxima é aquela que ocorre quando, em questão de direito intertemporal evidentemente, a lei nova prejudica os atos e fatos que já se consumaram no passado e cujos efeitos também se extinguíram no passado. Inexistem na história poucos exemplos dessa retroatividade máxima, tendo em vista a circunstância de que ela fere, fundamentalmente, o princípio da segurança jurídica, com a desconstituição de atos ou fatos, e conseqüentemente de seus efeitos, que já se produziram e, portanto, já se consumaram no passado. No Brasil, Moreira Alves²⁰⁰ traz o exemplo da Constituição de 1937 que permitia que o Presidente da República, por Decreto-Lei, pudesse desconstituir coisa julgada pelo Supremo Tribunal Federal quando não concordasse com ela.

A retroatividade média é aquela que, em grau de intensidade, se apresenta menos intensa do que a retroatividade máxima. O exemplo mais claro dessa retroatividade refere-se ao contrato firmado com determinada taxa de juros, contrato esse de trato sucessivo, portanto de cumprimento continuado sucessivamente no tempo e que foi celebrado com a imposição de uma determinada taxa. Durante o cumprimento dele, surge uma lei nova que estabelece que a taxa máxima legal permitida é inferior à pactuada.

Ao se aplicar essa lei nova aos juros vencidos, porém não pagos e não apenas aos juros vincendos, ocorre, pela aplicação aos juros vencidos mas ainda não pagos, uma retroatividade média, porque ela alcança os juros que venceram no passado mas cujo pagamento só se vai dar posteriormente à lei nova.

E, por fim, o caso mais comum que é o da retroatividade mínima. Segundo Moreira Alves²⁰¹, a retroatividade mínima é aquela que se confunde com a chamada eficácia imediata da lei. Como a lei se aplica de imediato ela deve alcançar todos os fatos que ocorrerem posteriormente a ela. E conseqüentemente, o entendimento aqui é no sentido de que não há propriamente retroatividade, mas uma aplicação imediata aos fatos futuros a essa lei.

No caso de um contrato, por exemplo, de juros a 12%, juros esses que são reduzidos a 6% por força de uma lei nova, a aplicação aos juros vencidos toma a aparência de uma

²⁰⁰ Palestra proferida no Simpósio de Advocacia Pública, promovido pelo Centro de Estudos Victor Nunes Leal, em Brasília (DF). Disponível em: <<http://ww.agu.gov.br/page/download/index/id/892452>>. Acesso em 3 abr. 2015.

²⁰¹ Palestra proferida no Simpósio de Advocacia Pública, promovido pelo Centro de Estudos Victor Nunes Leal, em Brasília (DF). Disponível em: <<http://ww.agu.gov.br/page/download/index/id/892452>>. Acesso em 3 abr. 2015.

aplicação da eficácia imediata da norma. Mas na verdade ela tem um efeito retroativo porque ela modifica a causa desses juros que é o contrato. O contrato que determinava que a taxa de juros a ser cobrada naquele caso seria de 12%, sofre alteração, para que a cobrança só se dê com base na taxa de juros de 6% em virtude da lei, o que implica dizer que se alterou o contrato com relação aos efeitos dele subsequentes à edição daquela lei nova. Por isso mesmo é que nesse caso nós temos também uma hipótese de retroatividade, embora uma retroatividade de grau mínimo porque não desconstitui fatos consumados e portanto já exauridos totalmente no passado, não desconstitui fatos que em parte se consumaram no passado, mas essa consumação não foi total, que é o caso dos juros vencidos porém não pagos, e apenas abarca as hipóteses de efeitos futuros de fatos passados, com a aplicação imediata da lei.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme quanto à irretroatividade das leis, quando se fizer necessária a preservação da segurança jurídica. São inúmeros os julgados que versam sobre a matéria, entre eles:

ADI 493/DF

Relator: Min. MOREIRA ALVES

Julgamento: 25/06/1992 Órgão Julgador: Plenário do STF

Ação direta de inconstitucionalidade. – Se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado. O disposto no artigo 5o, XXXVI, da Constituição Federal se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva. Precedente do S.T.F.. – Ocorrência, no caso, de violação de direito adquirido. A taxa referencial (TR) não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda. Por isso, não há necessidade de se examinar a questão de saber se as normas que alteram índice de correção monetária se aplicam imediatamente, alcançando, pois, as prestações futuras de contratos celebrados no passado, sem violarem o disposto no artigo 5o, XXXVI, da Carta Magna. – Também ofendem o ato jurídico perfeito os dispositivos impugnados que alteram o critério de reajuste das prestações nos contratos já celebrados pelo sistema do Plano de Equivalência Salarial por Categoria Profissional (PES/CP). Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 18, *caput* e §§ 1o e 4o; 20; 21 e paragrafo único; 23 e parágrafos; e 24 e parágrafos, todos da Lei no 8.177, de 1 de maio de 1991.

Agravo Regimental no RE 646.313/PI

Relator: Min. CELSO DE MELLO

Julgamento: 18/11/2014 **Órgão Julgador: Segunda Turma**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – LEGISLAÇÃO LOCAL QUE DEFINE OBRIGAÇÕES DE PEQUENO VALOR (CF, ART. 100, § 3o) – APLICABILIDADE IMEDIATA, DESDE QUE OBSERVADAS SITUAÇÕES JURÍDICAS JÁ CONSOLIDADAS NO TEMPO (DIREITO ADQUIRIDO, ATO JURÍDICO PERFEITO E COISA JULGADA), SOB PENA DE OFENSA AO POSTULADO DA SEGURANÇA JURÍDICA – CONDENAÇÃO JUDICIAL DO ESTADO DO PIAUÍ TRANSITADA EM JULGADO EM MOMENTO ANTERIOR AO DA SUPERVENIÊNCIA DA LEI ESTADUAL QUE REDUZIU O VALOR DAS OBRIGAÇÕES DEVIDAS PELA FAZENDA PÚBLICA, SUBMETENDO-AS, EM FACE DOS NOVOS PARÂMETROS, AO REGIME ORDINÁRIO DE PRECATÓRIOS, EM DETRIMENTO DA UTILIZAÇÃO DO MECANISMO DA REQUISIÇÃO DE PEQUENO VALOR (RPV) – AS NORMAS ESTATAIS, TANTO DE DIREITO MATERIAL QUANTO DE DIREITO PROCESSUAL, NÃO PODEM RETROAGIR PARA AFETAR (OU PARA DESCONSTITUIR) SITUAÇÕES JURÍDICAS PREVIAMENTE DEFINIDAS COM FUNDAMENTO NO ORDENAMENTO POSITIVO ENTÃO APLICÁVEL (LIMITES ESTABELECIDOS NO ART. 87 DO ADCT) – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

O postulado da segurança jurídica, enquanto expressão do Estado Democrático de Direito, mostra-se impregnado de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público (*RTJ* 191/922), em ordem a viabilizar a incidência desse mesmo princípio sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado, para que se preservem, desse modo, sem prejuízo ou surpresa para o administrado, situações já consolidadas no passado. – A essencialidade do postulado da segurança jurídica e a necessidade de se respeitarem situações consolidadas no tempo, especialmente quando amparadas pela boa-fé do cidadão, representam fatores a que o Poder Judiciário não pode ficar alheio. Doutrina. Precedentes. – O Poder Público (o Estado do Piauí, no caso), a pretexto de satisfazer conveniências próprias, não pode fazer incidir, retroativamente, sobre situações definitivamente consolidadas, norma de direito local que reduza, para os fins do art. 100, § 3o, da Constituição, o valor das obrigações estatais devidas, para, com apoio em referida legislação, submeter a execução contra ele já iniciada, fundada em condenação judicial também já anteriormente transitada em julgado, ao regime ordinário de precatórios, frustrando, desse modo, a utilização, pelo credor, do mecanismo mais favorável e ágil da requisição de pequeno valor, de aplicabilidade até então legitimada em razão dos parâmetros definidos no art. 87 do ADCT.

No presente caso, em que o órgão do Poder Judiciário proferirá manifestação para fazer valer o princípio da isonomia tributária, protegendo-se a confiança e afirmando-se o princípio da segurança, essa manifestação não poderá retroagir sobre a coisa julgada, ressaltando-se os atos pretéritos. Produzirá efeitos aos fatos jurídicos a partir de sua inserção no mundo jurídico. A coisa julgada anteriormente formada, espelhando a realidade fática e

jurídica legitimamente interpretada pelo juiz ou pelo tribunal, permanece válida e intacta até a circunstância posterior, expressa nessa manifestação do Poder Judiciário.

Isto porque a decisão transitada em julgado constitui a afirmação do poder incumbido de interpretar a lei e, mediante essa interpretação da autoridade judicial competente, expressa a norma jurídica do caso concreto que não se confunde com a norma geral e abstrata.

Sobre o significado da decisão de inconstitucionalidade do STF diante das decisões dos juízes e dos tribunais protegidas pela eficácia preclusiva da coisa julgada, Marinoni explica que não há como confundir a declaração de nulidade da lei e a declaração de nulidade das decisões judiciais:

Exatamente porque a decisão judicial não se confunde com a lei, a declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal não tem o efeito de invalidar a decisão do juiz ordinário. Isto seria a invalidação de uma decisão transitada em julgado por outra, ou melhor, a invalidação da interpretação judicial, revestida pela coisa julgada pela ulterior interpretação do Supremo. A decisão de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal, caso pudesse retroagir sobre uma decisão transitada em julgado, teria a natureza de *ius superveniens*. Portanto, em um discurso escorreito, não se deveria falar em retroatividade da declaração de nulidade (inconstitucionalidade) da lei sobre a coisa julgada, mas sim em retroatividade do juízo de constitucionalidade do Supremo Tribunal sobre a decisão transitada em julgado. Acontece que isto é visivelmente inconcebível, pois não há como admitir a retroatividade do *ius superveniens* sobre a coisa julgada.²⁰²

O juiz não é tão somente um executor de leis, posto que decide interpretando a lei de acordo com a Constituição, constituindo a sua decisão um juízo constitucional. Ao proferir uma sentença, o juiz faz o seu juízo acerca da questão da constitucionalidade, cumprindo o seu dever jurisdicional de controle da constitucionalidade no caso concreto.

Nesse ponto, Marinoni assevera que "toda e qualquer decisão judicial goza do atributo da segurança jurídica."²⁰³ A explicação dada pelo autor é que se o juiz e os tribunais têm o poder de realizar o controle da constitucionalidade, a admissão da retroatividade da decisão de inconstitucionalidade equivaleria a retirar as decisões judiciais do âmbito da proteção do princípio da segurança jurídica, o que, certamente, viria a frustrar a expectativa do cidadão quanto à imutabilidade da decisão judicial, sendo absurdo supor que a confiança por ele

²⁰² MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, pp. 81-82.

²⁰³ MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada : a questão da relativização da coisa julgada, p. 85.

depositada no ato da resolução judicial do litígio possa ser abalada pela retroatividade da decisão de inconstitucionalidade.

Não obstante, a declaração de inconstitucionalidade, embora não atinja a coisa julgada, em casos das relações continuativas, ocorre a limitação de sua eficácia temporal. Marinoni explica que isto se dá porque a declaração de inconstitucionalidade pode ser vista como uma circunstância superveniente, tal como uma nova norma, obtendo um efeito jurídico posterior à formação da coisa julgada, fundada na declaração de inconstitucionalidade.²⁰⁴

O princípio da proteção à confiança explica a eficácia da manifestação consolidadora do princípio da isonomia tributária sobre as relações continuativas, pois de um lado, assegura a confiança no ato jurisdicional revestido pela coisa julgada; e de outro, sem alterar as situações consolidadas, opera apenas para o futuro, incidindo imediatamente sobre as relações ainda não constituídas, dando-lhes a regulação constitucional própria ao momento em que ocorreram.

A irretroatividade sobre a coisa julgada para essas relações continuativas deve ter o mesmo efeito de uma consulta tributária, de que trata o artigo 46²⁰⁵ do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Isto porque, com base no § 12²⁰⁶ do artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no caso de alteração de entendimento expresso em solução de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a fim de que não possa ser o contribuinte penalizado, a novel orientação somente alcança os fatos geradores supervenientes após a ciência por parte do sujeito passivo ou após a sua publicação na imprensa oficial.

Registre-se que não se vem revelando como raras as situações da espécie. Segundo Melo, a mudança de orientação constitui medida legítima uma vez que as interpretações da legislação são passíveis de alteração face um contexto dinâmico, decorrente de renovação de conceitos, adaptando-se à realidade social, como é o caso da edição de ulteriores normas e sedimentação jurisprudencial.²⁰⁷

²⁰⁴ Ibid., p. 154.

²⁰⁵ Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

²⁰⁶ Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

²⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**, p. 23.

Não se pode olvidar que os contribuintes que se submeteram à decisão transitada em julgado, não obstante representar afronta ao princípio da isonomia tributária, assim o fizeram na certeza da constitucionalidade de um ato emanado do Poder Público, qual seja a decisão judicial, que pautou o planejamento desses sujeitos passivos e condicionou as condutas das empresas e das autoridades fazendárias. Eventual desconstituição dos efeitos dessa decisão para os fatos geradores já ocorridos acabaria por acarretar impacto injusto para os particulares envolvidos que cumpriram o *decisum*, representando desrespeito à boa-fé que deve regular as relações entre os cidadãos e o Estado.

Nessa mesma linha de reflexão, o STF julgou mais um caso de guerra fiscal, recentemente, em 11 de março de 2015, a ADI 4.481/PR²⁰⁸, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, que reconheceu a inconstitucionalidade da lei do Estado do Paraná que concedeu benefícios fiscais sem amparo em convênio do Confaz e aplicou a modulação dos efeitos da decisão, de que trata a Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, passando a valer a partir da data do julgamento da ADI.

No exame do pedido para modulação temporal, a Corte levou em consideração o longo tempo no qual os benefícios estiveram em plena eficácia e a boa-fé dos contribuintes na presunção de validade de tais benefícios que vigoraram ao menos oito anos até que o STF examinasse o mérito da ação direta de inconstitucionalidade. O STF manifestou-se que não se poderia atribuir aos contribuintes qualquer responsabilidade pela consolidação das situações passadas e que foram causadas diretamente pelo Poder Público.

²⁰⁸Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=287125>>. Acesso em 20 abr. 2015.

4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A igualdade constitui um conceito fundamental das teorias filosóficas e jurídicas sobre a justiça. Mais concretamente, representa o núcleo central e necessário de qualquer concepção sobre o que seja justiça, por ser uma condicionante da sua existência: sem igualdade, não existe justiça.

A concepção de que a igualdade representa a essência da justiça é vetusta. Essa relação adquiriu importância a partir da filosofia de Aristóteles, para quem a justiça tem por pressuposto, para sua consecução, a própria concretude social e econômica da polis.²⁰⁹

A justiça política tem por alicerce as razões de ser no âmbito das relações dos indivíduos na *polis*, pertinente ao *status civitatis* do cidadão perante seus iguais. Bittar explica que “existente no meio social, é a justiça que organiza um modo de vida que tende à autossuficiência da vida comunitária (*autárkeian*), vigente entre homens que partilham de um espaço comum”.²¹⁰

Aristóteles foi o percussor das primeiras noções de justiça e a inseriu dentro de uma perspectiva jurídica, ao considerar as ideias de justiça e equidade como fontes inspiradoras da concretude da lei e do direito.

Para o filósofo grego, há uma condição social de justiça entre os cidadãos da polis e entre tais há de se falar na honra, no mérito e na justa distribuição, pois apenas entre semelhantes é possível aplicar a justiça.

Mascaro afirma que as reflexões filosóficas de Aristóteles sobre o direito e o justo, contidas fundamentalmente na *Ética a Nicômano* complementam-se com suas reflexões políticas tratadas em sua obra *A política*. Para Aristóteles, o fundamento último do justo é político, na medida em que a ação dos homens em sociedade é que dá o fundamento do mérito e da igualdade. O tratado da proporcionalidade, sistematizado na *Ética a Nicômano*, dá as ferramentas para a manipulação do justo, mas não o critério substancial e último do mérito. É a vontade política que reduz ou aumenta desigualdades, é a ação política que mantém níveis variados de distribuição de riquezas em uma determinada sociedade.²¹¹

Para que se possa falar em direito justo, onde toda norma jurídica é considerada legítima e aplicável a todos os casos que sejam abrangidos por seu suporte fático, a justiça

²⁰⁹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. Trad. de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross, p. 110.

²¹⁰ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. *Curso de Filosofia do Direito*, p. 140

²¹¹ MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do Direito*, p. 84.

precisa buscar outros preceitos fundamentais, na luta pela determinação da igualdade. Para tanto, a equidade torna-se o preceito básico do direito justo, pois só por meio dela, que é o justo na concretude, a justiça se revela em sua atualidade plena. Segundo Aristóteles, o homem justo é, com efeito, o que é apto a executar, por escolha deliberada, ações justas, meio de equilíbrio entre dois extremos racionalmente determinados. A atualização desse meio deve ser uma atividade permanente, renovada a cada caso concreto. O homem justo pode, pois, ser considerado como o equitativo.²¹²

Não se pode olvidar que à época de Aristóteles, a sociedade grega baseava-se no trabalho escravo, fundamentada na desigualdade dos homens e de suas forças de trabalho. Daí porque Aristóteles não conseguiu alcançar a noção de que todos os trabalhos são expressos na forma dos valores das mercadorias, como um só e mesmo trabalho humano, como trabalho de igual qualidade, posto que a sociedade em que vivia o filósofo não adquirira a noção universal da igualdade humana, o que é possível somente em sociedades em que a forma mercadoria é a forma geral do produto do trabalho e, em consequência, a relação dos homens entre si como possuidores de mercadorias é a relação social dominante.

Para Ataliba, a isonomia ou igualdade diante da lei, diante dos atos infralegais, diante de todas as manifestações do poder, quer traduzidas em normas, quer expressas em atos concretos, é princípio fundamental, imediatamente decorrente do republicano. Firmou-se a isonomia, no direito constitucional moderno, como direito público subjetivo e tratamento igual de todos os cidadãos pelo Estado.²¹³

A exigência de igualdade na criação e modificação dos tributos é inerente ao Estado de Direito, com patamar constitucional. Tal exigência constitui o tema fundamental da isonomia tributária, notadamente porque o direito tributário vive da lei, à qual é atribuída a função de criar as hipóteses de incidência, definir os sujeitos passivos e estabelecer as alíquotas e bases de cálculo; e, conseqüentemente, a de instituir e conformar as obrigações tributárias.

Na seara do direito tributário, há um reforço da aplicação do princípio da isonomia, com previsão no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que determina a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida

²¹² FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Coisa Julgada em Matéria Tributária e as Alterações sofridas pela Legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689/88)**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 125. São Paulo, 2006.

²¹³ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, p. 158

qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Como a ação do Estado limita-se à edição e aplicação das leis, o cerne da questão jurídica postulada pela isonomia resulta na necessidade de que as leis sejam isonômicas e que sua interpretação, quer pelos órgãos do Poder Executivo, quer pelos órgãos do Poder Judiciário, se faça com observância do referido princípio até suas últimas consequências no plano concreto da aplicação.

A igualdade constitui-se em uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade e por algum motivo, pois só assim consegue-se verificar se a medida de comparação está correta, como se verá a seguir. Mas, o problema da igualdade no mundo jurídico vai mais além, pois não importa saber se as pessoas são ou não são iguais; é preciso saber se as pessoas devem ou não devem ser tratadas igualmente.

Ávila explica que esses juízos comparativos estão evidentemente relacionados: para saber se as pessoas devem ser tratadas igualmente é preciso verificar, no plano dos fatos, se elas têm as propriedades selecionadas como relevantes pela norma; às vezes, uma razão para tratar as pessoas igualmente é o próprio fato de elas serem iguais, quando se pretende mantê-las iguais; outras vezes, uma razão para tratá-las igualmente é o fato de elas serem diferentes, caso se queira reduzir as diferenças, tornando-as próximas; e outras vezes, ainda, uma razão para tratá-las diferentemente é o fato de elas serem iguais, caso se queira separá-las.²¹⁴

Pinto entende o princípio da isonomia como um superprincípio:

Trata-se de princípio da mais alta hierarquia no ordenamento jurídico que informa as relações jurídico-tributárias e impedem qualquer interpretação legal ou até constitucional que implique tratamento não isonômico. Deve-se destacar o real significado de tal princípio que permite e protege mesmo tratamento para contribuintes em situações equivalentes, ao mesmo tempo em que confere tratamento diferenciado, em função de realidades diferenciadas.²¹⁵

Mas embora relacionados, esses juízos devem ser diferenciados, haja vista que a igualdade, enquanto dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade, os sujeitos são comparados por critérios que, além de serem permitidos, são relevantes e congruentes relativamente àquela finalidade.

²¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 41.

²¹⁵ PINTO, Antônio Mário de Abreu. Coisa Julgada em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**, p. 101.

Bandeira de Mello afirma que a definição dos critérios de identificação do desrespeito à isonomia perpassa pela existência de uma correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e a diferenciação consequente, exigindo-se uma correlação lógica concreta aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional. Para o autor, o modelo de aferição do respeito ao princípio da isonomia divide-se em três questões: o reconhecimento das diferenciações, que não podem ser feitas sem a quebra da isonomia, se divide em três questões: a) a primeira diz com o elemento tomado como fator de designação; b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o *discrímen* e o tratamento diferenciado previsto na norma; e (iii) a terceira tem a ver com a verificação quanto à relação de pertinência entre o tratamento diferenciado e os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.²¹⁶

Para o autor, não basta apenas a correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e a diferenciação consequente:

exige-se, ainda, haja uma correlação lógica *concreta*, ou seja, aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional. E isto se traduz na consonância ou dissonância dela com as finalidades reconhecidas como valiosas na Constituição.²¹⁷

Para uma análise correta da questão, é importante a conjunção dos três aspectos, devendo ser a lei reconhecida como ajustada ao princípio da igualdade, quando houver o cumprimento de todas as questões acima referidas.

4.1 ELEMENTOS ESSENCIAIS DA IGUALDADE

Para Ávila, os elementos essenciais do princípio da igualdade são: sujeitos, critério ou medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade; completando-se a igualdade prescritiva quando presentes todos eles.²¹⁸

O autor faz uma análise de cada um desses elementos integrantes da igualdade. Sobre o primeiro elemento imprescindível para o estabelecimento da relação de igualdade, no caso, os sujeitos, são "os cidadãos e, no caso do direito tributário, os sujeitos passivos da obrigação tributária."²¹⁹

²¹⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, pp.21-22.

²¹⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 22.

²¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 42.

²¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 42.

A compreensão dos sujeitos deve ser feita de modo mais amplo possível, por dois motivos.

Ávila explica que um deles diz respeito ao fato de que, quando se fala em sujeitos, se está fazendo menção ao envolvimento que o raciocínio de igualdade contrai, diretamente ou indiretamente, com a relação entre sujeitos. A referência a pessoas não deve levar ao entendimento de que o raciocínio de igualdade não implica a relação com outros elementos, tais como pessoas jurídicas, coisas, situações ou atividades. Na verdade, o raciocínio de igualdade é comparativo de quaisquer objetos (fatos, situações ou atividades) relacionados a sujeitos que, no que concerne a eles, tenham interesses juridicamente protegidos. Não é por outro motivo que a doutrina menciona, como elemento estrutural da igualdade, a comparação entre duas ou mais "entidades", tangíveis ou intangíveis. Mesmo assim, mantém-se a referência a sujeitos, esclarecendo-se, no entanto, que sua compreensão deve ser a mais ampla possível.²²⁰

Para o autor, o outro motivo é concernente ao fato de que se deve entender de modo bem amplo quem são os sujeitos passivos da obrigação tributária, indo além daqueles que se situam no polo passivo da relação obrigacional tributária. Em grande parte dos casos, o raciocínio da igualdade envolve a comparação entre o regime jurídico aplicado a diferentes contribuintes ou responsáveis.

A relação de igualdade pressupõe a comparação entre sujeitos, estejam eles inseridos ou não na relação obrigacional tributária, quer principal, quer acessória. Isto para justificar a eleição pelo Poder Legislativo daqueles que são ou não são colocados como sujeitos passivos.

Bandeira de Mello ensina que é incabível, perante a isonomia, discriminar pessoas ou situações ou coisas mediante traço diferencial que não seja nelas mesmo residentes. Daí a impossibilidade de existirem regimes diferentes determinados em vista de fator alheio a elas, ou seja, que não seja extraído delas mesmas:

Em outras palavras: um fator neutro em relação às situações, coisas ou pessoas diferenciadas é inidôneo para distingui-las. Então, não pode ser deferido aos magistrados ou aos advogados ou aos médicos que habitem em determinada região do País - só por isto - um tratamento mais favorável ou mais desfavorável juridicamente. Em suma, discriminação alguma pode ser feita entre eles, simplesmente em razão da área espacial em que estejam sediados.²²¹

²²⁰ Ibid., p. 42.

²²¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 30.

Contudo, entende Bandeira de Mello que é possível existir nos vários locais, situações e circunstâncias, desde que sejam distintas entre si, o que geraria, por condições próprias suas, elementos diferenciais pertinentes. Esses elementos seriam a razão substancial para justificar o *discrímen* entre os que se assujeitam - por sua presença contínua ali - àquelas condições e as demais pessoas que não enfrentam idênticas circunstâncias.²²²

Quanto ao *discrímen* adotado pelo legislador, Gonçalves assevera que o elemento de discriminação pode estar albergado em qualquer um dos critérios material, pessoal, espacial e temporal da regra matriz de incidência tributária.²²³

A explicação dada por Gonçalves reside no fato de que a norma jurídica pode desenhar a regra matriz de incidência tributária de tal forma que determinada categoria de sujeitos seja mais ou menos onerada pela carga tributária, hipótese na qual o *discrímen* estaria contido no critério pessoal da regra. O critério material onera mais ou menos determinada atividade ou estado e o critério espacial, o lugar onde certa atividade ou estado é exercida ou onde atua a categoria de sujeitos.²²⁴

Quanto ao critério temporal, Gonçalves o entende como critério discriminador em caráter acessório, suplementar, quando associado a algum dos demais critérios da regra matriz de incidência, por seu caráter eminentemente neutro, se isoladamente considerado.²²⁵

A isonomia é abordada por Becker com base na capacidade contributiva, sendo esta sinônimo de justiça tributária. Em sua análise, encontra-se dois tipos de igualdade: a igualdade horizontal ou aritmética (tratar igualmente os iguais) e igualdade vertical ou geométrica (tratar desigualmente os indivíduos desiguais, na proporção em que eles se desigualam). Contudo, para o doutrinador, "o equilíbrio unificador da unidade atômica estatal é conferido pelo princípio da igualdade geométrica (proporção) e não o da igualdade aritmética (quantidade)".²²⁶

A explicação dada por Becker reside no fato de que:

haverá sempre e necessariamente uma desigualdade aritmética (maior ou menor) entre o montante de sua - do contribuinte - contribuição para a formação do Bem Comum e o montante de sua participação na partilha do Bem Comum.²²⁷

²²² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 30.

²²³ GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na Norma Tributária**, p. 50.

²²⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na Norma Tributária**, p. 50.

²²⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na Norma Tributária**, p. 50.

²²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 177.

²²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 178.

Em regra geral, a abordagem da igualdade a partir de uma perspectiva horizontal considera apenas os tratamentos estabelecidos entre contribuintes, enquanto a perspectiva vertical decorre da soberania do Estado.

Velloso afasta a impossibilidade da primazia do Estado perante os administrados, quando afirma:

Tais ponderações recordam os tempos do Estado Absoluto, quando os governantes tudo podiam, desde que respeitassem limitações mínimas e predominantemente formais. Atualmente, é manifesta a impossibilidade de se sustentar a primazia do Estado perante os seus cidadãos, porquanto eles não são súditos, senão aqueles em cujo nome o Estado exerce o seu poder. Por consequência, não se pode simplesmente rechaçar a aplicação do princípio da igualdade às relações estabelecidas entre os cidadãos e o Fisco, notadamente porque eles não são iniludivelmente desiguais: o Estado não é soberano perante os cidadãos; e os contribuintes não são súditos.²²⁸

No que concerne ao elemento medida de comparação, o autor entende que esta deve ser a mesma a ser aplicada a todos os sujeitos, embora a questão central resida em saber como escolher essa medida de comparação, dentre as disponíveis e qual a relação com a finalidade que justifica a sua utilização.

Essa distinção, para ter validade, deve ser fundada em uma desigualdade fática existente entre os contribuintes, vinculando a medida de comparação com a realidade. Jamais pode ser fundada em motivos subjetivos e não fundamentados em finalidade objetivamente verificável e aferível.

Prossegue Ávila no sentido de que uma lei que atribua uma vantagem a alguém que, no plano concreto, não possui diferença que justifique o tratamento diferenciado, a rigor está concedendo um privilégio. Tanto é que as prerrogativas do poder público só são compatíveis com o princípio da igualdade quando suportadas por diferenças concretas e em não sendo assim, o poder público, em vez de receber tratamento diferenciado justificado, está recebendo mero privilégio odioso. Nesse sentido, todas as diferenças atribuídas ao poder público devem ter fundamento na própria igualdade, nunca na suposta supremacia do interesse público.²²⁹

O autor vai mais além, quando afirma que não basta ter existência para que a medida de comparação seja válida; é necessário que a medida de comparação seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização e isso só é possível quando se conhece a finalidade da norma de tributação.

²²⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária**, p. 125.

²²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 45.

Nesse sentido, Ávila sustenta que a medida de comparação avaliada por elementos cuja existência esteja relacionada com a promoção da finalidade que justifica sua escolha é a mais adequada. Uma medida é pertinente quando ela se vale de elementos que, quando presentes, provocam efeitos que contribuem para a promoção da finalidade; uma medida é impertinente quando sua existência não guarda relação com a promoção da finalidade normativa. Afirmar que uma medida de comparação é pertinente é o mesmo que dizer que ela é relevante. E afirmar a relevância de alguma coisa é dizer que ela ajuda e colabora com algo, ou conduz a algo, ou serve à realização de algo. Assim, uma medida de comparação relevante é aquela cuja verificação contribui substancialmente para a promoção da finalidade que justifica sua utilização. Por isso mesmo é que o Supremo Tribunal Federal decidiu, a respeito de uma diferenciação de tratamento com base em finalidades extrafiscais, que o princípio proíbe desigualdades injustificadas, assim entendidas aquelas que não são constitucionalmente relevantes para o tratamento da matéria em questão.²³⁰

Sobre o terceiro elemento - o elemento indicativo da medida de comparação - Ávila menciona a exigência da relação de congruência entre ele e a medida de comparação, bem como entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua utilização:

Há uma relação fundada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo quando existe um vínculo de correspondência estatisticamente fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação. Por exemplo, a idade, para a maior parte dos casos, é elemento indicativo da capacidade de discernimento: um jovem de doze anos *normalmente* não tem capacidade para avaliar maduramente os acontecimentos da vida pública de um país, ao passo que um homem de trinta e cinco anos *geralmente* tem condições de fazê-lo. Vale dizer que entre a idade (elemento indicativo da medida de comparação) e a capacidade de discernimento (medida de comparação) existe uma relação de causa e efeito, uma correlação, no sentido de uma relação de dependência entre os dois elementos de tal sorte que a presença de um elemento leva à do outro (ter doze anos normalmente afasta a presença de capacidade de discernimento ou ter trinta e cinco anos geralmente leva à existência de capacidade de discernimento).²³¹

Entre a medida de comparação e o elemento indicativo e entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua escolha, deve haver uma relação fundada e conjugada. Essa relação conjugada entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo decorre da significação do segundo dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à medida de comparação.

²³⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 47.

²³¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 48.

Daí se chega à ilação de que os elementos indicativos devem ser conjugados no sentido de que a escolha de um elemento, ainda que haja uma relação fundada com a medida de comparação, não pode acontecer, se houver outros elementos indicativos que mantenham uma relação ainda mais próxima com a medida de comparação. Deve haver o afastamento de um elemento indicativo quando existir outro que mantenha, de maneira evidente, uma relação bem mais próxima com a medida de comparação eleita, a tal ponto que se possa afirmar que a finalidade objetivada pela diferenciação seja sensivelmente mais promovida com a escolha de outro elemento indicativo.

Quanto à relação entre a medida de comparação e a finalidade que lhe serve de justificação, deve haver, além da relação fundada e conjugada, uma relação de pertinência, sem as quais não se realiza a igualdade.

Há uma relação fundada entre a medida de comparação e a finalidade, quando há uma correspondência que estatisticamente se sustenta entre a existência das propriedades conotadas pela medida de comparação e os bens jurídicos cuja disponibilidade compõe o estado ideal das coisas, representado pela finalidade. Isso significa que, entre a medida de comparação e a finalidade, também deve existir uma relação de causa e efeito, uma correlação, no sentido de dependência entre os dois elementos, de tal sorte que a existência de um elemento leva à do outro. Há uma relação conjugada entre a medida de comparação e a finalidade que orienta sua escolha quando a medida de comparação foi escolhida sem desprezar as outras medidas de comparação existentes e igualmente relevantes. As medidas de comparação devem ser conjugadas no sentido de que o Poder Legislativo não pode escolher um critério, ainda que ele mantenha uma relação fundada com a finalidade, se houver outras medidas de comparação que contraiam uma relação ainda mais próxima com a finalidade a ser buscada.²³²

Contudo, para que a medida de comparação seja válida, não basta que entre ela e o seu elemento indicativo, e entre ela e a finalidade de comparação, haja um vínculo fundado e conjugado de pertinência. É preciso que, a esses elementos estruturais ou conceituais da igualdade, sejam agregados elementos normativos: a medida de comparação deve ser compatível com a Constituição. Tal compatibilidade é afastada quando a Constituição veda sua utilização e isso o faz de dois modos principais.

O primeiro deles constitui-se em disposição expressa na Constituição vedando a utilização de uma medida de comparação, como, por exemplo, o inciso IV do artigo 3º, que

²³² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 54.

proíbe preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O segundo modo ocorre quando há vedação expressa de diferenciação no texto constitucional, ao definir qual a medida de comparação deve ser adotada para o tributo especificamente considerado, exclui qualquer outra. É a situação que se encontra na previsão do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, que dispõe que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Vê-se que a Constituição estabeleceu, para os impostos pessoais, a medida de comparação obrigatória: a capacidade econômica dos contribuintes; e, nesse sentido, caso permita a hipótese material de incidência da regra de tributação e não haja nenhuma outra finalidade que possa justificar seu afastamento, o Poder Legislativo deve utilizar a capacidade contributiva como medida de comparação, sendo vedada qualquer outra.

Ávila relaciona as formas implícitas de vedação de diferenciações, assim referidas:

- 1) quando a Constituição protege determinado bem jurídico por meio da positivação de um princípio. Por exemplo, ao instituir o princípio do livre exercício de atividade econômica, a Constituição obriga os entes federados a praticar atos que provoquem efeitos que contribuam para a promoção dessa liberdade. Ao fazê-lo, a Constituição implicitamente proíbe que os entes federados estabeleçam diferenças em razão do exercício da atividade econômica. O mesmo ocorre com todos os princípios constitucionais: ali onde a Constituição obrigou a promover, não pode o Poder Legislativo restringir por meio de diferenciações, considerando-se ocorrida uma restrição dessa natureza quando o Poder Legislativo usa medida de comparação incompatível com a realização de princípios constitucionais;
- (2) quando a Constituição une determinados elementos que, por isso, não podem ser separados pelo Poder Legislativo. É o que ocorre, por exemplo, quando a Constituição equipara o trabalhador urbano ao rural, ou quando iguala o trabalhador com vínculo empregatício permanente ao trabalhador avulso. Nesses casos, a Constituição, ao igualar com base em determinada medida de comparação, implicitamente veda diferenciações nela baseadas;
- (3) quando a Constituição uniformiza determinado tratamento, assegurando-o a todos. É o que se dá, por exemplo, quando a Constituição assegura "a todos" o direito de petição, ou "com valor igual para todos" o direito ao voto. O mesmo ocorre quando a Constituição estabelece que "ninguém" será privado da liberdade ou de seus bens sem

o devido processo legal. Nessa hipótese, a Constituição, ao uniformizar o tratamento, implicitamente veda o estabelecimento de diferenciações com base nas medidas de comparação que pressupõe;

(4) quando a Constituição define a hipótese material de incidência do tributo por meio da pré-exclusão de determinadas medidas de comparação. Por exemplo, o inciso I do art. 156, na redação constitucional original, atribuía competência para os Municípios instituírem imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, permitindo que ele fosse progressivo, mas apenas para assegurar a função social da propriedade. Em razão disso, somente o valor da propriedade poderia ser eleito como critério de comparação para diferenciar os contribuintes. Outras medidas de comparação não poderiam ser escolhidas. Justamente por isso - e sem analisar todos os aspectos da discussão, não só extensos como ora impertinentes - várias leis que estabeleciam diferenças entre os contribuintes com base na localização e no uso do imóvel foram declaradas inválidas. A tributação diferenciada dos contribuintes era "incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte". E também por isso, foi necessária a modificação da Constituição pela Emenda Constitucional nº 29/2000, que passou a permitir a progressividade do imposto em razão do valor do imóvel e a diferença de alíquotas de acordo com a localização e o uso do imóvel. Esse exemplo demonstra que a própria definição do aspecto material da regra de tributação funciona como mecanismo de eleição e de exclusão de medida de comparação.²³³

O quarto elemento - a finalidade da diferenciação - deve ser entendido como algo a ser atingido e é de extrema importância, já que é a finalidade a ser perseguida que vai permitir a correção da medida de comparação utilizada. As finalidades consideradas como parâmetro para a escolha das medidas de comparação são aquelas previstas na Constituição.

Ávila informa que a Constituição prevê várias finalidades a serem atingidas, podendo elas ser subdivididas em duas grandes espécies: normas com finalidade fiscal (*Fiskalzwecknormen*), entendidas como aquelas que visam primariamente a arrecadar receitas para o Estado e, em virtude disso, repartem os encargos com base em medidas de comparação aferidas por elementos presentes nos próprios contribuintes, como sua capacidade econômica; e normas com finalidade extrafiscal (*Nichtfiskalzwecknormen*), consideradas como aquelas que visam a atingir algum fim público autônomo, tal como a proteção do meio ambiente ou o desenvolvimento regional e, em razão disso, distribuem as obrigações mediante o emprego de

²³³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*, pp. 56-57.

medidas de comparação estimadas por elementos existentes fora do universo pessoal dos contribuintes, como o potencial poluidor ou o subdesenvolvimento regional. Nesse caso, a diferenciação entre os contribuintes se dá por meio de elementos externos a eles, baseando-se a tributação numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária. Critério e finalidade separam-se para substanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Em razão disso, fala-se em fim externo, entendido como aquele que é perceptível fora do âmbito jurídico.²³⁴

As normas com finalidade fiscal têm como objetivo a arrecadação de recursos, logrando uma justa divisão da carga tributária, podendo haver um caráter de extrafiscalidade quando o Governo aumenta tributos para conter o consumo das pessoas. A extrafiscalidade pode ser identificada tanto em tributos quanto em normas impositivas que não buscam alcançar o fim arrecadatório, mas fins não fiscais, posto que as normas extrafiscais não visam uma justa divisão das cargas tributárias, senão produzir efeitos fundamentalmente ordenadores, de conformação econômica ou social.

Acerca da diferença entre fiscalidade e extrafiscalidade, Velloso ensina:

Pode-se afirmar, portanto, que a fiscalidade se caracteriza pela busca de fins preponderantemente fiscais, constituídos basicamente pela arrecadação de recursos para satisfazer as necessidades financeiras estatais. A extrafiscalidade, por outro lado, configura-se pela persecução de fins preponderantemente alheios à arrecadação.

O emprego de tributos com a finalidade preponderante de regular a economia, v.g., configura um caso claro de tributação extrafiscal. Em tal situação, estabelecem-se normas interventivas que, como sublinha o BVerfG, põem o Direito Tributário a serviço de fins estranhos à atividade impositiva, afetando, sem dúvida alguma, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.²³⁵

Ávila faz um contraponto quando aduz que, pelo fato de o poder de tributar na Constituição Federal de 1988 ser atribuído por meio de regras de competência, não se pode escolher a bel prazer as medidas de comparação, dentre as válidas no direito tributário; o que significa que nenhum fim poderá ampliar o aspecto material da regra de competência e, com isso, justificar a eleição de outra medida de comparação, diversa daquela pressuposta. A justificativa, segundo o autor, reside em que o poder de tributar, na Constituição Federal, foi atribuído por meio de regras de competência, que delimitam os fatos e situações a serem

²³⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 63-64.

²³⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária**, p. 293.

objeto de tributação. Essas regras ou pré-excluem a tributação com base em finalidades extrafiscais ou predeterminam as finalidades da instituição do tributo.²³⁶

De acordo com Ávila, há pré-exclusão da tributação com base em finalidades extrafiscais quando a Constituição prevê uma hipótese material de incidência, para cuja configuração a finalidade é impertinente. Cita o inciso II do art. 145, em que a Constituição permite que os entes federados instituam taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Não serve a instituição da taxa de meio para promover algo ainda não existente, pois se presta, em vez disso, para custear uma atividade específica já prestada ou a ser diretamente prestada. Nesse sentido, as taxas não servem de instrumento para atingir finalidades extrafiscais. Elas servem para remunerar o exercício do poder de polícia ou a utilização de serviços públicos. Outra finalidade, além dessa fiscal, não pode servir de parâmetro para justificar medida de comparação entre os contribuintes que não seja o proveito do exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviços públicos. A própria linguagem constitucional já o denuncia, quando permite a instituição de taxas, "em razão" de algo já previamente delimitado, o que exclui, por tabela, 'outras razões'.²³⁷

Como exemplo, Ávila menciona o inciso I do artigo 195 da Constituição Federal:

No inciso I do art. 195, na redação constitucional original, havia previsão de a União Federal instituir contribuições sobre o faturamento. Ao atribuir poder por meio da indicação de fatos, a Constituição estabeleceu, para o efeito de pagar ou não pagar, uma única medida de comparação: a existência de faturamento. Os contribuintes, em razão disso, não podiam ser obrigados a pagar com base noutra medida de comparação, mesmo existentes finalidades extrafiscais relacionadas ao destino da arrecadação, como a promoção da solidariedade social. Nem mesmo essas finalidades sociais serviram de parâmetro para justificar outra medida de comparação entre os contribuintes que não fosse a existência de faturamento.²³⁸

As finalidades distintas daquelas vinculadas à regra de competência de tributação, embora não sejam capazes de legitimar a seleção de outras medidas de comparação distintas daquelas constitucionalmente escolhidas, podem assumir importância jurídica para efeito de dimensionar o *quantum* a ser pago, e, assim, justificar o tratamento diferenciado entre os contribuintes.

²³⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 64.

²³⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 64-65.

²³⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 66.

Nesse ponto, Ávila explica:

A problemática relativa à igualdade, todavia, não se exaure na sua conceituação, na sua classificação ou mesmo na sua previsão. Novamente, como deve haver uma relação fundada e conjugada de pertinência entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua utilização, sendo a finalidade um dos termos dessa relação, e como são várias as finalidades constitucionalmente previstas, surge a questão, crucial, de saber como devem ser fundamentadas e comprovadas as finalidades. É que, se não forem indicados critérios para a delimitação da finalidade a ser promovida, ameaçada está a realização da igualdade.²³⁹

O que o autor quer dizer é que o aplicador da igualdade deve ter a preocupação de demonstrar o suporte constitucional de validade da finalidade escolhida, mediante a indicação do suporte expresso ou implícito no texto constitucional; bem como comprovar que a finalidade eleita não está indiretamente excluída, tanto pela definição da hipótese material de incidência do tributo por meio de pré-exclusão de determinadas medidas de comparação, quanto pela definição da medida de comparação que deve ser adotada para o tributo especificamente considerado. Daí que a indicação da finalidade deve ser clara, coerente e expressa, não cabendo a ambiguidade, a contrariedade e a implicitude.

4.2 DIMENSÕES DA IGUALDADE

A exemplo do princípio do Estado de Direito, o princípio da igualdade goza de importância axiológica, em função de nortear as relações jurídicas atinentes às sociedades contemporâneas.

Carvalho ensina que o preâmbulo da Constituição Federal de 1988 é corolário inevitável da aplicação de princípios. Para o autor, princípios são normas, com todas as implicações que esta proposição apodítica venha a suscitar, mas são também valores, na medida em que lhes adjudica um vetor semântico axiologicamente determinado.²⁴⁰

Referindo-se ao referido preâmbulo, Carvalho afirma:

Lá se encontram os valores jurídicos da mais alta hierarquia, objetivando "instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica

²³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 68.

²⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**, p. 269.

das controvérsias, (...)" . A despeito de seu caráter moral e político, o texto do preâmbulo é texto de lei, no interior do qual se encontram normas jurídicas vinculantes. Nelas, estão disciplinados valores dos quais se retiram direitos e deveres subjetivos constitucionalmente garantidos.²⁴¹

Em decorrência da elevada importância do princípio da igualdade, que Carvalho fala em sobreprincípio, à medida em que é um direito fundamental, permeado por todo o sistema jurídico prescritivo em diferentes feições. Do princípio da igualdade, emanam comandos normativos que serão aplicados direta ou indiretamente em outras normas pertencentes ao ordenamento, até que essas normas sejam aplicadas concretamente, nos casos concretos de relação jurídica tributária. Dito de outra forma, o sobreprincípio é concretamente realizado através de outros princípios.²⁴²

Carrazza afirma que o princípio republicano, como princípio fundamental e básico, informador de todo o nosso sistema jurídico, veda a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas:

Deveras, com o advento da República, foi-se o tempo, entre nós, em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes, até porque, nela, extintos os títulos nobiliárquicos, os privilégios de nascimento e os foros de nobreza, "todos são iguais perante a lei (CF, art. 5º).²⁴³

Vê-se que o princípio da isonomia, como fulcro da organização política, e em seu aspecto formal, tem um conteúdo negativo, ao abolir e afastar os privilégios. A isonomia impõe-se no sistema jurídico diante das oportunidades oferecidas pelo Estado, tanto pelo gozo dos seus serviços e no uso de seus bens, como mediante as manifestações administrativas, incluindo-se as tributárias, e encargos imputados pelo Estado aos cidadãos.

4.2.1 Igualdade na lei x igualdade diante da lei

O princípio da igualdade tributária possui *status* constitucional e decorre do princípio geral da igualdade trazido no art. 5º da Constituição Federal que declara que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...”. Essa igualdade deve ser apurada no âmbito de cada tributo.

²⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**, pp. 269-270.

²⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**, p. 277.

²⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 57.

Ávila informa que citado dispositivo constitucional protege duas formas de igualdade: a igualdade perante a lei, conhecida como igualdade formal; e a igualdade na lei, que seria a igualdade material.²⁴⁴

A igualdade formal está presente em quase todos os diplomas constitucionais moderno e, no Brasil, desde a Constituição Republicana de 1891, quando se refere à expressão de que todos serão iguais “perante a lei”. Há de ser entendida como a igualdade diante da lei vigente e da lei a ser elaborada, cuja interpretação deve ser feita como um impedimento à legislação de privilégio de classes, como igualdade diante dos administradores e dos juízes.

Por sua vez, a igualdade material é o instrumento da concretização da igualdade em sentido formal, tirando-a diante da letra fria da lei para torná-la factível no mundo real. Há de ser entendida como o tratamento igual e uniforme de todos os seres humanos, bem como sua equiparação no que diz respeito à concessão de oportunidades de forma igualitária a todos os indivíduos. Configura-se como um princípio programático, uma meta ou um objetivo a ser alcançado pelo Estado em atuação conjunta com a sociedade. Necessita de leis para minimizar as diferenças que não sejam naturais entre os indivíduos, mas também de atos concretos por parte do Poder Público e da mudança de posicionamento de toda a sociedade para que possamos chegar à plenitude do princípio.

Ao fazer a distinção entre igualdade formal e igualdade material, Ávila leciona:

A igualdade formal garante a aplicação uniforme da lei: os cidadãos, e os contribuintes, em particular, devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer distinção. Uma mesma lei não pode ser aplicada de um modo para um contribuinte e de outro, para outro contribuinte. Quando o dispositivo declara que “todos são iguais perante a lei” faz, pois, referência à igualdade perante a lei, exigindo uniformidade na sua aplicação, independente do seu conteúdo. A igualdade formal, no entanto, é apenas um aspecto da igualdade. Ou, no dizer de Kelsen, “igualdade perante a lei não é assim igualdade, mas adequação à norma (Normgemäßheit)”.²⁴⁵

Para o autor, a lei, embora aplicada de modo uniforme, pode conter uma distinção arbitrária em seu conteúdo, no sentido de que se a exigência de igualdade se exaurisse na igualdade perante a lei, leis que tratassem diferentemente os cidadãos, e os contribuintes em particular, em razão do sexo ou da raça, seriam constitucionais, desde que aplicadas da mesma forma para todos aqueles do mesmo sexo ou da mesma raça. As pessoas que dispõem de mínimas condições econômicas podem ser tratadas igualmente tanto para garantir a elas esse

²⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 74.

²⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 74.

mínimo para sua subsistência, quanto para fritá-las no óleo fervente; e as pessoas que sabem ler podem ser tratadas igualmente tanto para que lhes seja assegurada o acesso à melhor literatura, quanto para que lhes seja vedada a leitura de todo e qualquer livro. Prossegue explicando que é justamente por isso que o dispositivo garante o 'direito à igualdade', 'sem distinção de qualquer natureza', reportando-se, nesse ponto, à igualdade na lei. Não basta, portanto, que a lei seja aplicada de modo uniforme para satisfazer à exigência de igualdade. É preciso, além disso, que ela própria não contenha uma distinção arbitrária. Não é suficiente que a lei seja aplicada a todos; é preciso que ela seja também igual para todos. Afinal, uma lei arbitrária também pode ser aplicada de modo uniforme.²⁴⁶

A título de exemplo, Ávila foi buscar a majoração da alíquota da contribuição social sobre o faturamento de 2% para 3%, com autorização da compensação de até um terço dela com a contribuição social sobre o lucro, expondo a seguinte situação:

Um exame atento da jurisprudência logo evidencia que a aplicação da igualdade muitas vezes se circunscreve, de modo velado, à igualdade perante a lei. Um exemplo pode ilustrar essa situação. O Poder Legislativo, ao instituir a contribuição social sobre o faturamento, majorou a sua alíquota de dois para três por cento, autorizando a compensação de até um terço dela com outra contribuição social, a incidente sobre o lucro. Com isso, o legislador terminou por estabelecer alíquotas diferenciadas para contribuintes com lucro e sem lucro: aqueles que tinham lucro no exercício poderiam efetuar a compensação e, com isso, pagar menos um por cento da contribuição sobre o faturamento; aqueles que não tinham auferido lucro no exercício, justamente por isso, não poderiam fazer a compensação, sujeitando-se, por isso, a uma alíquota um ponto percentual mais elevada. A questão crucial era, portanto, a de saber se o conteúdo da lei obedecia ao princípio da igualdade, sendo necessário, para tanto, verificar, seguindo a terminologia proposta neste trabalho, se a medida de comparação (lucratividade) mantinha uma relação fundada e conjugada de pertinência com a finalidade da contribuição (financiamento da seguridade social). Essa questão, porém, independente do seu mérito, foi tergiversada pela maioria dos julgadores.²⁴⁷

O resultado do julgamento, segundo Ávila foi que apenas uma minoria dos julgadores adentrou no exame do conteúdo da lei, entendendo que lucratividade, na qualidade de medida de comparação, seria discriminatória, à medida em que submete contribuintes em situação equivalente (obrigação de pagar a contribuição com base na alíquota majorada) a regras diferentes (as empresas lucrativas com direito à dedução de um por cento da contribuição a pagar e as não-lucrativas sem esse direito), bem como beneficiava as empresas em melhores

²⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 74-75.

²⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 75-76.

condições para financiar a Seguridade Social (empresas lucrativas) em prejuízo daquelas que tinham piores de fazê-lo (empresas não-lucrativas), o que não só afrontaria a exigência de razoabilidade como, também, a medida de comparação eleita pela própria Constituição (equidade no custeio). A maioria dos julgadores, no entanto, fixou-se apenas na aplicação uniforme da lei, afastando a lesão ao princípio da igualdade "porque o benefício foi concedido a empresas que preenchem os requisitos devidos" (voto do Ministro Gilmar Mendes) e "porque todos aqueles submetidos à contribuição (...) continuam recolhendo essa contribuição à alíquota de 3% (três por cento). Esses são iguais entre si."²⁴⁸

Alexy, ao abordar o artigo 3º, § 1º, da Constituição alemã - "Todos são iguais perante a lei", fala que por muito tempo a interpretação era exclusivamente no sentido de um dever de igualdade na aplicação do direito, dever esse que vinculava apenas os órgãos de aplicação do direito, mas não o legislador.²⁴⁹

Segundo Alexy, consistem como argumentos decisivos para restringir o significado do artigo 3º, § 1º, da Constituição alemã apenas a um dever de igualdade na aplicação do direito, excluindo o legislador:

Esse artigo seria um dispositivo constitucional que não teria como vincular o legislador, que, por isso, não estaria a ele vinculado. Mas, em primeiro lugar, isso seria incompatível com o art. 1º, § 3º, da Constituição, que vincula todos os três poderes - ou seja, também o legislador - aos "direitos fundamentais subsequentes". Seria, além disso, incompatível com a vontade do constituinte, que em um primeiro momento havia expressamente previsto a vinculação do legislador ordinário ao enunciado da igualdade, tendo renunciado a essa vinculação expressa apenas porque ela seria supérflua em virtude do art. 1º, § 3º, da Constituição. Por fim, seria incompatível com a ideia dos direitos fundamentais como expressão de uma desconfiança em relação ao legislador, o que inclui a submissão das leis por ele criadas a um controle em face dos direitos fundamentais quando isso for racionalmente possível.²⁵⁰

Portanto, para haver a vinculação do legislador, Alexy interpreta a fórmula "o igual deve ser tratado igualmente; o desigual, desigualmente" não como uma exigência dirigida à forma da norma, mas uma exigência inerente ao seu conteúdo, como dever material de igualdade.²⁵¹

Prossegue aduzindo que a igualdade, bem como a desigualdade, entre indivíduos e situações é sempre em relação a determinadas características, produzindo juízos sobre uma

²⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 76.

²⁴⁹ Alexy, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**, pp. 393-394.

²⁵⁰ Alexy, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**, p. 395.

²⁵¹ Alexy, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**, p. 399

igualdade fática parcial, ou seja, relativos a apenas algumas e não a todas as características do par a ser comparado. Juízos sobre igualdade fática parcial nada dizem sobre a obrigatoriedade de um tratamento igual ou desigual:

A igualdade fática parcial é compatível com um tratamento desigual e a desigualdade fática parcial é compatível com um tratamento igual. O fato de que tanto *a* quanto *b* sejam marinheiros não exclui a possibilidade de que *a* seja punido por furto e *b*, não. O fato de *a* ser um marinheiro e *b* bancário não exclui a possibilidade de que tanto *a* quanto *b* sejam punidos por furto.²⁵²

A fórmula "o igual deve ser tratado igualmente; o desigual, desigualmente" deve ser compreendida como algo que não seja uma igualdade ou uma desigualdade fática parcial em relação a algum aspecto qualquer, não existindo uma igualdade ou uma desigualdade em relação a todos os aspectos (igualdade/desigualdade fática universal) entre indivíduos e situações humanas. Assim, Alexy explica que a fórmula há de ser entendida como uma igualdade valorativa em relação às igualdades ou desigualdades fáticas parciais e em relação ao critério de valoração, que permite dizer o que é valorativamente igual e desigual.²⁵³

Acrescenta Alexy que o enunciado "o igual deve ser tratado igualmente; o desigual, desigualmente" não contém, em si mesmo, um tal critério; mas sua aplicação leva ao critério da valoração correta e, com isso, à questão sobre o que seja uma legislação correta, racional ou justa.²⁵⁴

Para realizar a igualdade, Ávila entende que não basta a sua aplicação uniforme; precisa de algo mais, no sentido de que a lei "seja isonômica no seu conteúdo, sendo assim considerada aquela lei que não diferencie os contribuintes senão por meio de fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas".²⁵⁵

Velloso reconhece como equivocada a tese da igualdade como preeminência legislativa, onde a igualdade perante a lei decorre de preeminência legislativa e constitui expressão do "justo como o legal", da justiça como conformidade à regra legislativa geral, impedindo a prática da injustiça de transgressão à lei.²⁵⁶

Segundo o autor, nessa acepção, o princípio da igualdade tem um conteúdo central claro. Não estabelece exigências quanto aos conteúdos jurídico-legislativos, limitando-se a

²⁵² Alexy, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**, p. 399.

²⁵³ Alexy, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**, p. 400.

²⁵⁴ Alexy, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**, p. 400.

²⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 76-77.

²⁵⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária**, p. 213.

impor a sua observância. Simplesmente determina que as leis sejam aplicadas com respeito ao seu conteúdo ou, mais precisamente, que sejam aplicadas a todos os casos que configuram as suas hipóteses normativas e a nenhum que não as configure. Dirige-se tão somente aos órgãos que as aplicam (órgãos administrativos e judiciais), sem vincular o legislador. Por isso se afirma que a igualdade perante a lei integra a dimensão *formal* do princípio da igualdade, relativa à "igualdade jurídica formal" (*formelle Rechtsgleichheit*).²⁵⁷

Acrescenta Velloso que:

A lei não determina tudo. Não estabelece todos os critérios necessários para a sua aplicação aos inúmeros casos que compreende, pois a realidade é riquíssima em *nuanças* - e muitas delas são juridicamente relevantes. Por isso, os órgãos de aplicação legislativa têm espaços de discricionariedade, devendo concretizar a igualdade com base em critérios valorativos. Nos espaços legislativos, a igualdade na aplicação da lei assume um claro e inegável significado autônomo, estabelecendo vinculação mais intensa que a resultante da exigência de preeminência legislativa.²⁵⁸

De fato, a igualdade e a preeminência legislativa contrapõem-se, posto que princípio da igualdade não constitui simples garantia constitucional de aplicação das leis segundo os seus preceitos.

4.2.2 Igualdade geral x igualdade particular

A igualdade particular decorre da aplicação das leis, que são gerais e indeterminadas, e aplicáveis a um número indeterminado de pessoas e de situações, selecionando algumas propriedades e desconsiderando outras. Daí serem insuficientes, pois decorrem da impossibilidade de levar em conta as particularidades de cada um.

Ávila explica que a ideia de igualdade individual, enquanto manifestação da justiça particular, vem à tona. Por ser geral, a lei operou com classes de contribuintes e, por isso mesmo, selecionou algumas propriedades em detrimento de outras, por meio da fixação de padrões legais (*Pauschalierungen*), de que são exemplos as tabelas, pautas ou plantas de valores. Ao fazê-lo, desconsiderou determinadas particularidades dos contribuintes. A regra geral, por definição, ignora certas diferenças, embora não todas. Diante dos casos em que o

²⁵⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária*, pp. 213-214.

²⁵⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária*, p. 216.

padrão legal revela-se insuficiente para dar conta das particularidades do caso individual, surge a questão decisiva: o padrão legal deve ser mantido ou superado?²⁵⁹

Sobre esse questionamento, Ávila conclui que:

As leis são, pois, instrumentos gerais de regulação, justamente, porque é inviável "promulgar qualquer simples regra para tudo e para todo o tempo". Daí atribuírem elas "igual exercício para todas as classes". O legislador, porque "legisla para a maioria" (*legislate for the majority*), irá "olhar para multidões" (*watch over the herds*), e "jamais poderá ser capaz, ao fazer leis para toda coletividade, de prover exatamente o que é melhor para cada indivíduo" (*will never be able by making laws for all collectively, to provide exactly that which is proper for each individual*).²⁶⁰

Em uma concepção particularista de justiça, quando a impossibilidade de considerações particulares se transforma em possibilidade, ao se questionar a manutenção da diretriz geral frente ao caso concreto, há de se buscar as lições de Aristóteles sobre equidade. Para Ávila, "a equidade seria precisamente o raciocínio mediante o qual o intérprete iria corrigir a lei que se revela injusta em razão da sua generalidade".²⁶¹

A concepção particularista de justiça é a que justa é a decisão que leva em conta as particularidades dos destinatários; e equânime é a decisão que considera todas as diferenças existentes entre os seus destinatários.

Quanto à concepção de justiça generalista, esta se baseia na função das leis e do regramento por elas previstas.

Na lição de Ávila, as regras gerais, como instrumento para a fixação de padrões, têm por função pré-decidir quais são as diferenças a serem consideradas pelo aplicador com a finalidade de afastar a incerteza que surgiria, caso elas não estivessem previstas: cada aplicador iria somar, às diferenças previstas na lei, outras que se lhe aparecessem relevantes, gerando, com isso, elevada falta de previsibilidade. E, na ausência de prefixação das diferenças a serem consideradas, o aplicador teria discricionariedade para decidir quais seriam elas, provocando, com isso, alto grau de arbitrariedade. É justamente para eliminar ou reduzir a potencial arbitrariedade na aplicação das leis que são fixados os padrões legais.²⁶²

A concepção generalista de justiça é aquela em que justa é a decisão que considera os padrões médios dos destinatários; e equânime é a decisão que considera diferenças selecionadas pelo legislador, desprezando as demais.

²⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 79-80.

²⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 80.

²⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 81.

²⁶² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 81-82.

O modelo defendido por Ávila caminha no sentido de:

um modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada, entendido do seguinte modo: o contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, isto é, de acordo com as características particulares que dizem respeito a ele (capacidade contributiva) e ao seu caso (dimensão real do fato); isso, porém, poderá deixar de ser feito se, por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas, porque sua consideração causaria - pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento - mais generalização do que individualização; nessa hipótese, no entanto, o modelo particularista não é abandonado, mas permanece como contraponto para a generalização, na medida em que os padrões legais utilizados, além de deverem ser compatíveis com a maioria dos fatos efetivamente praticados, devem possuir cláusulas de retorno ao modelo particularista, desde que a decisão individualizada não prejudique nem o alcance da finalidade substancial do padrão, nem a segurança jurídica que suporta a sua utilização, em virtude de pouca probabilidade de reaparecimento frequente da situação similar por dificuldade de ocorrência ou de comprovação.²⁶³

Atrelado à igualdade particular, o princípio da capacidade contributiva objetiva constitui-se em um princípio que não pode ser afastado, ainda que sob situações contrárias. Daí, Ávila afirmar que "a Constituição de 1988 atribuiu preferência ao tratamento particularizado, quer porque o elegeu como princípio geral, quer porque o manteve como contraponto na sua exceção, quer porque exigiu sua observância na instituição das espécies tributárias".²⁶⁴

Ainda na situação de tributação padronizada, entendida como aquela oriunda de normas que utilizam padrões fiscais (pautas, tabelas, plantas), não se abandona a observância ao princípio da igualdade (medido por considerações de justiça individual), ao revés, continua servindo de critério para a padronização.

Na tributação padronizada, Ávila opta pela efetivação da igualdade geral mediante consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos concretos. Mas, justamente porque são considerados os elementos presentes na maior parte desses casos, o parâmetro de referência continua sendo a relação com os fatos concretos. Isso significa que, em vez de meio de abandono do critério capacidade contributiva objetiva, a padronização é instrumento para sua própria concretização na maioria dos casos.²⁶⁵

²⁶³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 85.

²⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 87.

²⁶⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 89.

O princípio da legalidade também traz reflexos à igualdade, à medida em que a lei, por ser geral e abstrata, desconsidera particularidades individuais em favor de uma classe de contribuintes. As leis enquadram os contribuintes em classes, em função do montante de rendimentos auferidos e, nessas situações, deixa o contribuinte de ser considerado individualmente.

As leis tendem a enquadrar os contribuintes em classes: a classe de contribuintes que auferem determinado rendimento; a classe de contribuintes que tem gastos com saúde e, assim, sucessivamente. Nessa situação, não há a individualização do contribuinte, este se insere em uma classe, tendo o legislador trabalhado com presunções probabilísticas. O argumento aqui utilizado diz respeito à relação entre a generalidade e a preservação da igualdade particular, cujo enfrentamento se justifica por duas razões.

A primeira razão aduzida por Ávila refere-se à complexidade das normas tributárias. Quando se pretende um tratamento particularizado, as leis estarão repletas de regras específicas e excepcionais, a exemplo dos regulamentos tributários que trazem regras excessivamente detalhadas. Esse detalhamento pode tornar a legislação bastante complexa, ocasionando dificuldades na sua compreensão e aplicação. Referido fenômeno tem se apresentado, com frequência, com a edição de leis extremamente detalhadas e de conteúdo de caráter excepcional, o que as torna de difícil entendimento por parte dos contribuintes.²⁶⁶

Nessa situação, a dificuldade reside na individualização da lei, o que acabaria levando a uma violação ao princípio da igualdade, em função da dificuldade enorme de ser aplicada por todos.

A segunda razão para a investigação da relação entre a generalidade e a preservação da igualdade particular diz respeito ao emprego, pelos contribuintes, do padrão legal como instrumento de sua própria atuação. Para Ávila, nesse caso, os contribuintes aproveitam-se de uma forma legal justamente para pagar menos ou não pagar tributos e, por isso, insurgem-se contra a aplicação individualizada da norma tributária por considerar que ela estabeleceu um padrão legal, de cuja generalidade eles se aproveitaram e se beneficiaram, e que não abre espaço para consideração do seu caso ou das suas particularidades. Esse problema surge, com regularidade, nos casos de planejamento tributário, em que o contribuinte, amparando-se na forma adotada de modo padronizado, pratica ou diz praticar, propositadamente, uma operação diferente daquela nela prevista, e busca, precisamente, bloquear a atuação individualizada da

²⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 115.

fiscalização, alegando que a norma geral não admite a consideração das suas particularidades.²⁶⁷

No que se refere ao primeiro ponto - a complexidade das leis, Ávila manifesta-se no sentido de que "a lei, para tratar todos os contribuintes da mesma forma, precisa, por definição, desconsiderar detalhes. Isso se deve, entre tantos motivos, ao fato de que o tratamento minucioso terminaria por inviabilizar o próprio tratamento individualizado para a maioria dos casos."²⁶⁸

Explica Ávila que quando as leis diferenciam demais e se tornam, por isso, tão complexas que não podem ser observadas nem pelos contribuintes nem pelas autoridades fiscais, a análise individual não garante sequer a igualdade de tratamento, pois as leis não serão, na prática, aplicadas de modo isonômico. Basta pensar, a esse respeito, numa legislação do imposto sobre a renda de pessoas físicas em que as despesas fossem classificadas em centenas de espécies e só pudessem ser deduzidas mediante a implementação de centenas de requisitos. Levada às últimas consequências, a busca pelo tratamento individualizado, poder-se-ia pensar, até mesmo, no atendimento personalizado dos contribuintes pelas autoridades, de modo que eles pudessem mostrar a *sua* renda, os *seus* gastos, as *suas* necessidades. Tudo isso seria feito para avaliar as diferenças reais entre os contribuintes.²⁶⁹

A tentativa de trazer à baila as diferenças entre os contribuintes redundaria em uma legislação impraticável, tanto para os contribuintes, quanto para a fiscalização, bem como aumentaria consideravelmente a discricionariedade da autoridade administrativa no trato das individualidades.

Essa particularidade excessiva da legislação não se contrapõe apenas à previsibilidade. Ela afronta, por mais paradoxal que possa parecer, ao próprio ideal de igualdade. É que não são quaisquer detalhes que podem ser juridicamente relevantes. Alguma particularidade que diga respeito a uma só pessoa, e que não seja dividida com mais ninguém, não pode fazer parte de um direito, pois os direitos se caracterizam, justamente, pela sua capacidade de generalização. Quando o contribuinte alega que tem despesas que pretende deduzir da base de cálculo do imposto sobre a renda, ele não está expondo um problema só seu ou uma particularidade sua. Ele está, em vez disso, expondo que tem um direito que toda uma

²⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 115.

²⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 116.

²⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 116.

categoria de contribuintes também tem. Em outras palavras, até mesmo os direitos individuais, para serem direitos, devem ser capazes de generalização.²⁷⁰

Isso significa, em outras palavras, que a generalidade da lei pode ser entendida como uma condição para o próprio tratamento igualitário, na medida em que torna mais praticável a legislação por todos os seus operadores, bem como diminui a arbitrariedade que surgiria na ausência de diretrizes gerais. A lei serve, justamente, para impedir decisões fundadas em circunstâncias ocasionais ou fortuitas. Essa exigência de generalidade- eis o ponto aqui - faz com que a lei deva se fixar apenas num padrão, sem descer a detalhamentos.

Para abordar a segunda questão, a utilização do padrão legal como forma de pagar menos ou não pagar tributos, Ávila questiona se "podem os contribuintes se aproveitar do padrão legal para efeito de bloquear a atuação individualizada da norma tributária naquilo em que ela não proíbe fazer? Aqui se atualiza a vinculação da igualdade com a legalidade."²⁷¹

Segundo Ávila, "essas ponderações demonstram que a legalidade consiste num instrumento de aplicação da isonomia, na medida em que padroniza o tratamento dos contribuintes e, com isso, se lhes assegura uma esfera reservada de autonomia privada".²⁷²

Dá a importância de que decisões que tragam a unidade do direito, ou seja, a instituição de um precedente dotado de autoridade para que se tenha uma previsibilidade e a igualdade, tornando o ordenamento jurídico coerente a um tratamento uniforme de casos semelhantes.

4.2.3 Igualdade inicial x igualdade superveniente

A aplicação da igualdade no tempo ganha especial importância, na hipótese de haver modificações no regime tributário, com alterações do *status quo* dos contribuintes. Nesse ponto, a desigualdade decorre de introdução, no ordenamento jurídico, de normas que atuam nesse sentido, normas essas que podem decorrer quer da atuação legiferante do Poder Legislativo, quer das decisões proferidas pelo Poder Judiciário.

Nesse aspecto, Ávila questiona acerca desse estado superveniente de desigualdade:

Diante desse quadro, surge a questão de saber se, dentro do conteúdo normativo de igualdade, também se situa a proibição de o Poder Legislativo ou o Poder Judiciário criarem um *estado superveniente de desigualdade*, isto é, tornar desigual o que inicialmente era igual por meio de uma modificação

²⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 117-118.

²⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 119-120.

²⁷² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 120.

legislativa ou mediante uma decisão judicial. A igualdade incorpora, sim, esse dever.

Com efeito, a igualdade exige tratamento isonômico dos contribuintes, só podendo haver diferenciações baseadas em medidas de comparação que mantenham uma relação fundada e conjugada de pertinência com a finalidade que justifica sua utilização. O tratamento igualitário, pelo uso de medida de comparação e da finalidade, exterioriza a concepção de igualdade do Poder Legislativo. Essa noção de igualdade, porém, só é válida *enquanto* baseada em distinções justificadas e, não, arbitrárias. A validade da relação de igualdade depende, pois, da permanência da sua justificação. Em decorrência disso, há violação da igualdade a partir do momento em que o próprio Poder, que estabeleceu os pressupostos da relação de igualdade em dado momento, se distancia deles sem uma razão justificativa. Ele até pode mudar, mas deve fundamentar sua orientação prática (*Praxisänderung*).²⁷³

O autor aduz acerca do dever de consequência ou coerência sistemática, haja vista que o legislador não pode se afastar do sistema legislativo inicial harmônico. Para tanto, há de se comprovar a existência de compatibilidade entre uma diferenciação posteriormente introduzida e o conjunto de regras previamente existente.

Ávila explana também acerca da superveniência de desigualdades em virtude de decisões judiciais no sentido de que, nessa hipótese, a conexão com o princípio da segurança jurídica é ainda mais forte. É que, aqui, existe um conflito ainda mais expressivo entre segurança jurídica e igualdade particular, especialmente com relação a questões reguladas de modo específico pela Constituição.²⁷⁴

Para o autor, a segurança jurídica não é apenas prevista de modo geral no preâmbulo, nos artigos 1º (em conexão com o princípio do Estado de Direito), 5º e 6º, mas de modo específico pela proteção da anterioridade (artigo 150, III, "b") e da irretroatividade (artigo 150, III, "a") e, fundamentalmente, pela proteção da coisa julgada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito (artigo 5º, XXXVI).²⁷⁵

Continua Ávila, afirmando que a garantia da coisa julgada ampara, relativamente às decisões judiciais, a segurança das partes, que não desejam ver excluídos seus direitos já confirmados, da sociedade, que suporta o ônus da falta de coordenação entre os cidadãos e do próprio Poder Judiciário, a quem não interessa decidir a respeito de questões sobre as quais já tenha se pronunciado. A proteção da coisa julgada, mais do que amparar um ideal de segurança sem predefinir o seu modo de realização, é uma forma de *regramento* do conflito entre a segurança e a igualdade particular, não podendo ser afastada mediante um mero

²⁷³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 121-122.

²⁷⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 123.

²⁷⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 123.

procedimento de ponderação por meio do qual se atribua um peso maior ou menor a ela. A proteção da coisa julgada só pode ser relativizada em situações absolutamente extraordinárias de excessividade e de irrazoabilidade, como adiante explicado.²⁷⁶

Percebe-se que Ávila confere especial importância à coisa julgada, que deve ser protegida, em face do princípio da segurança jurídica, ressaltando as diferenças quando a decisão tenha eficácia geral ou eficácia particular:

É que, tendo havido um pronunciamento com eficácia geral do Poder Judiciário, ela subsiste, a partir daquele momento, sobre a coisa julgada particular, cuja eficácia não prevalece sobre fatos futuros. Isso se deve, entre outros fundamentos, ao postulado da supremacia constitucional e, relativamente aos princípios constitucionais, ao da segurança jurídica. Havendo identidade de objeto entre aquilo que foi decidido pelo Poder Judiciário num caso particular já atingido pela coisa julgada e aquilo que foi objeto de pronunciamento numa decisão com eficácia geral, há dois elementos a serem considerados.²⁷⁷

Do ponto de vista da proteção do contribuinte, a coisa julgada irá garantir a manutenção dos efeitos da decisão particular, sem que eles possam ser prejudicados pela decisão geral posteriormente proferida pelo Poder Judiciário. E isso acontece porque a segurança jurídica irá proteger, de um lado, a boa-fé do contribuinte que confiou na eficácia da decisão do Poder Judiciário e, de outro, a irretroatividade da decisão geral, proferida após a solução do conflito particular já atingido pela coisa julgada. Nessa hipótese, mesmo que a manutenção da decisão judicial particular crie uma situação de desigualdade na livre concorrência relativamente a tributos anteriores, porque um contribuinte pagou mais ou menos do que outros, em situação equivalente, há mais razões para manter a decisão do que para afastá-la. Por um prisma, os princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica contrapõem-se mais fortemente ao princípio da igualdade, em seu sentido particular. O efeito negativo da desigualdade de um contribuinte seria menor do que o resultado restritivo da insegurança de todos os contribuintes. Por outro prisma, a regra da proteção da coisa julgada bloqueia, pela especificidade, a atuação do princípio da igualdade. Não por outro motivo a Constituição estabelece que "a lei" não prejudicará a coisa julgada: a regra geral não pode afastar a decisão individual. O que deixou de ser pago não pode ser repetido, enfim, mesmo tendo havido desigualdade.²⁷⁸

No que se refere ao ponto de vista da igualdade geral da tributação, a coisa julgada não prevalece sobre fatos futuros àqueles versados na ação transitada em julgado. E isso porque a

²⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 123-124.

²⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 124.

²⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 124.

eficácia geral da decisão posterior busca a igualdade geral da tributação por meio do afastamento de desigualdades específicas, existindo razões para afastar a decisão individual para o futuro do que para mantê-la. Para Ávila, a permanecer ilimitadamente a desigualdade entre os contribuintes, em virtude de decisão judicial, certamente levaria a uma desigualdade da tributação, criando excessivas e irrazoáveis vantagens ou desvantagens em favor ou contra um ou mais contribuintes relativamente à maioria deles.²⁷⁹

Na hipótese de um pronunciamento posterior à decisão já transitada em julgado cuja eficácia seja particular, o autor defende que somente uma atuação positiva do Poder Público pode alterar uma eventual desigualdade criada pela decisão anterior.

Essa atuação positiva pode se dar por meio da suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional ou a edição de uma nova legislação que substitua aquela declarada inconstitucional na decisão transitada em julgado, e de caráter individual, mediante o ingresso de ação com a finalidade de reverter a eficácia futura do que já fora decidido pelo Poder Judiciário.

Ávila preconiza que "essa última hipótese, porém, só pode ser usada em casos - a redundância é enfática - extraordinariamente extraordinários."²⁸⁰

Mais uma vez, Ávila ressalta a importância da proteção da coisa julgada, para fatos passados, em face do princípio da segurança jurídica:

Isso porque a proteção da coisa julgada, por meio de regra constitucional, visa, precisamente, a evitar a reabertura eterna das decisões, impedindo que uma decisão anterior seja afastada por uma segunda decisão sob o argumento de que a primeira era injusta, porque, assim se aceitando, sempre se poderá admitir que uma terceira decisão afaste a segunda pelos mesmos motivos, e uma quarta venha depois a afastar a terceira, e assim, sem fim. É justamente para evitar essa recursividade que provocaria substancial insegurança para as partes, para a sociedade e para o Poder Judiciário, que a coisa julgada deve ser mantida para o passado.²⁸¹

Aqui, a análise ganha especial relevo para a presente pesquisa, em função do impacto causado pela coisa julgada tributária ante o princípio da livre concorrência. Ávila leciona que a grande questão, porém, é saber se a coisa julgada deve subsistir, caso os seus efeitos provoquem, para o futuro, desigualdade abissal e contínua entre contribuintes em situação equivalente. Como exemplo, tem-se a situação de um contribuinte beneficiado por uma decisão transitada em julgado que afasta, sem limite de tempo para o futuro, a cobrança de um tributo suportado por todos os seus concorrentes. Deve prevalecer a proteção da coisa julgada

²⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 125.

²⁸⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 125.

²⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 125.

ou a proteção da igualdade? A conclusão do autor é que se deve sobrepor a regra da coisa julgada frente ao princípio da igualdade, a não ser - este ponto é muito importante - que sua permanência futura possa ser afastada pela comprovação da existência de distinção excessiva e irrazoável entre os contribuintes com situação equivalente.²⁸²

A explicação dada por Ávila se dá por dois fundamentos:

(1) deve-se obedecer à regra da proteção da coisa julgada: o que foi decidido pelo Poder Judiciário não pode ser modificado pela insegurança que sua alteração traria às partes, à sociedade e ao próprio Poder Judiciário. Os efeitos passados da decisão devem ser resguardados. De nenhum modo, repita-se, os efeitos passados da decisão podem ser modificados por ação posterior do Poder Público, como foi demonstrado antes;

(2) deve-se ter atenção ao princípio da igualdade: um estado substancial de desigualdade entre os contribuintes, que afete sobremaneira a liberdade de concorrência, não pode permanecer perenemente. Os efeitos desiguais da decisão não podem subsistir - aqui o ponto nuclearmente pertinente à igualdade tratada neste trabalho - se, e somente se, sua permanência provocar um estado de excessiva e irrazoável desigualdade: excessiva, por abolir a liberdade relativamente a bens jurídicos essenciais para a realização dos princípios da liberdade de exercício de atividade econômica e de concorrência daqueles contribuintes que não podem fazer frente à concorrência do contribuinte beneficiado ou prejudicado com uma decisão transitada em julgado; irrazoável, por restringir, injustificadamente, um nível de liberdade relativamente a bens jurídicos essenciais para a realização dos princípios da liberdade de exercício de atividade econômica e de concorrência.²⁸³

Scaff nos trouxe exemplo de como uma mudança de alíquota na tributação pode afetar o lucro líquido de uma empresa, causando forte impacto concorrencial da quebra da neutralidade da tributação, por meio de planilhas elaboradas pela Consultoria KPMG por solicitação do Cade na Consulta 38/99, relatada pelo Conselheiro Marcelo Calliari, acerca da guerra fiscal no âmbito do ICMS.²⁸⁴

Referido exemplo data do ano de 2000, é hipotético e foi feito para uma indústria de sabonetes, segundo Scaff. Serve para demonstrar os reflexos no âmbito concorrencial da quebra da neutralidade econômica dos tributos aplicada a uma ou a um grupo de empresas. Leva em consideração os custos e preços constantes do Balanço Anual da Gazeta Mercantil;

²⁸² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, pp. 125-126.

²⁸³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 126.

²⁸⁴ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, p. 115.

e, segundo a KPMG, o lucro líquido dessa hipotética empresa produtora de sabonetes, com ICMS de 18%, decorre da seguinte composição de custos:²⁸⁵

<i>Conta</i>		<i>Resultado</i>
<i>Faturamento</i>		100,00
<i>Impostos Indiretos</i>		-28,87
IPI	0,10	-9,09
ICMS	0,18	-16,36
PIS/Cofins	0,04	-3,32
<i>Receita Líquida</i>		71,23
<i>Custo de Produção</i>		-40,45
Materiais		-20,60
Mão-de-obra		-14,70
Encargos		-5,15
<i>Lucro Bruto</i>		30,78
<i>Despesas Operacionais</i>		-26,74
Salários		-9,70
Encargos		-3,40
CPMF		-0,36
Financeiras		-5,98
Outras		-7,30

²⁸⁵ Ibid., p. 115.

<i>Lucro Operacional</i>		4,04
IR/CS		-1,33
<i>Lucro Líquido</i>		2,71

Scaff demonstra que, na hipótese de o ICMS ser reduzido, o valor do lucro multiplica-se 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:²⁸⁶

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

Após demonstrar a variação do lucro líquido em função da alíquota do imposto, Scaff afirma "com uma redução de seis 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."²⁸⁷

Scaff assevera que esse 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 conjunto daquele segmento econômico, e para qualquer tributo. Pode-se perceber quão enorme é o impacto concorrencial, devendo ser

²⁸⁶ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, p. 116.

²⁸⁷ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, p. 116.

evitado pelo ordenamento jurídico sob pena de quebra do princípio da livre concorrência, fundado que é na isonomia.²⁸⁸

A partir de então, Scaff indaga se será isonômico manter esta distorção econômico-tributária, mesmo que acobertada pelo princípio da segurança jurídica, fruto da coisa julgada. Ou haverá aí uma razão suficiente que determine a revisão da coisa julgada, relativizando a segurança jurídica? Prossegue questionando se existem fórmulas processuais para se chegar a esta solução isonômica.²⁸⁹

Portanto, para Ávila, o Poder Público só pode ingressar com ação com a finalidade de anular decisão transitada em julgada "se, e somente se, comprovar mediante provas pertinentes, que a permanência dos efeitos da decisão anterior provoca um estado de excessiva e irrazoável desigualdade."²⁹⁰

Ávila explica que essa possibilidade aberta ao Poder Público também deve ser aberta ao contribuinte:

Isso porque pode ocorrer que haja uma decisão, já transitada em julgado, que, em vez de desonerar um contribuinte em prejuízo dos demais, onere um contribuinte em favor dos demais. Nessa hipótese, os mesmos argumentos usados em benefício do Poder Público devem prevalecer em favorecimento ao contribuinte: ele pode pretender anular a decisão transitada em julgado; mas, para isso, deverá provar que sua permanência provoca um estado de excessiva e irrazoável desigualdade.²⁹¹

De tudo, para Ávila, o mais importante é que não se pode simplesmente afastar decisões transitadas em julgado relativamente aos seus efeitos passados. Podem, sim, para o futuro, afastar efeitos supervenientes excessivos e irrazoáveis, à medida em que fique comprovado o efeito adverso da decisão, relativamente aos princípios do livre exercício de atividade econômica e de livre concorrência. Pretender afastar a coisa julgada, sem mais, é um atentado direto à garantia da coisa julgada e uma ofensa indireta aos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito.²⁹²

²⁸⁸ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, p. 116.

²⁸⁹ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, p. 116.

²⁹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 126.

²⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 127.

²⁹² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 127.

4.3 CONTEÚDO NORMATIVO E JURISDICIONAL

A igualdade é uma norma que assegura uniformidade de aplicação de todas as outras normas. É fato que todos os direitos assegurados pela Constituição Federal são assegurados com igualdade. Em seguida, pode-se afirmar que a igualdade é uma norma que está ao lado de todas as outras.

Nesse diapasão, Ávila fala que a igualdade é a garantia das garantias, assim como busca em outras normas o fundamento para as medidas de comparação e as finalidades indispensáveis ao seu funcionamento:

as medidas de comparação são fornecidas pelas regras que impõem ou proíbem sua utilização e pelos princípios constitucionais que exigem o uso de determinadas medidas de comparação a eles pertinentes; e a finalidade é fornecida pelo regime jurídico do tributo, tanto pela regra de competência quanto pelos princípios a elas vinculados. Essas palavras evidenciam a importância da afirmação de Hart, de que "apesar de 'tratar casos iguais igualmente e diferentes diferentemente' ser um elemento central na ideia de justiça, ele é propriamente incompleto e, até ser suplementado, não pode providenciar nenhum guia determinado de conduta".²⁹³

Alexy atribui ao princípio da igualdade um feixe de direitos subjetivos com as estruturas mais variadas. Esses direitos subjetivos decorrentes do princípio da igualdade são, como os direitos de defesa, direitos a uma abstenção em relação a deformações ilegais da igualdade jurídica:

O enunciado geral da igualdade teria, portanto, "uma natureza negativa". É fácil suscitar uma objeção a esse paralelismo entre direitos de liberdade e de igualdade, por ser possível atribuir ao enunciado geral de igualdade direitos que devem ser encarados como direitos pertencentes ao status positivo.²⁹⁴

O autor explica que há direitos que derivam do enunciado geral da igualdade, podendo ser direitos de igualdade definitivos abstratos ou direitos de igualdade definitivos concretos.²⁹⁵

Para os direitos de igualdade definitivos abstratos, Alexy ensina que existem dois tipos: o direito de ser tratado igualmente, se não houver razão suficiente para a permissibilidade de um tratamento desigual; e o direito de ser tratado desigualmente, se houver uma razão suficiente para o dever de tratamento desigual. Ao primeiro corresponde o

²⁹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 144.

²⁹⁴ Alexy, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, pp. 429-430.

²⁹⁵ Alexy, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*, p. 429.

dever do Estado de se abster de realizar determinados tratamentos desiguais; o segundo, ao dever do Estado de se abster de realizar determinados tratamentos iguais²⁹⁶

No caso dos direitos de igualdade definitivos concretos, o direito à não realização de um tratamento desigual pode abarcar direitos concretos de igualdade tanto do *status* negativo, quanto do positivo. A respeito desse *status* negativo ou positivo, Alexy explica:

Se alguém é afetado por uma proibição que desrespeita o enunciado da igualdade, então, ele pode ter um direito definitivo concreto, fundado no enunciado da igualdade, à cessação da intervenção, ou seja, um direito do *status* negativo. Nesse caso, a "não-realização de um tratamento desigual" é uma ação negativa. Se, ao contrário, alguém não é incluído em algum benefício, em desrespeito ao enunciado da igualdade, então, ele pode ter um direito definitivo concreto ao benefício, fundado no enunciado da igualdade, ou seja, um direito do *status* positivo.²⁹⁷

Infere-se, então, que, em ambos os casos, aquele que é afetado pelo desrespeito ao princípio da igualdade pode ver afastada a violação do direito de igualdade de formas distintas, seja pela não realização do ato violador da igualdade, consistindo em uma abstenção; ou pela extensão a todos os sujeitos de direitos iguais, que consistiria em uma ação positiva do Estado.

Ao se provocar a manifestação de uma Corte Constitucional acerca de decisões diferentes para casos iguais, estaria caracterizada uma ação positiva estatal em busca de que todos sejam igualmente tratados perante o direito, trazendo a previsibilidade como fator de importância para a otimização da administração da justiça e imprescindível para o desenvolvimento da sociedade num ambiente de respeito ao direito.

Acerca dessa manifestação da Corte Suprema, Marinoni assevera:

Porém, quando se tem claro que a Corte Suprema atribui sentido ao direito, pronunciando a "última palavra", acerca da interpretação possível, e que esse é um ato que produz algo autônomo em relação à lei, agregando substância à ordem jurídica, resta claro que não apenas a unidade do direito, mas também a igualdade perante o direito naturalmente reclamam uma eficácia obrigatória ou vinculante às decisões da Corte Suprema.²⁹⁸

Essa eficácia obrigatória ou vinculante faria com que as decisões da Corte Suprema fossem consideradas como precedentes obrigatórios, indispensável em uma sociedade em que

²⁹⁶ Alexy, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais, p. 429.

²⁹⁷ Alexy, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais, p. 431.

²⁹⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. **A Ética dos Precedentes**: Justificativa do novo CPC, p. 106.

se acredita que todos devem ser iguais perante a lei. Os precedentes favorecem a generalidade, na medida em que um só direito regula os atos e a vida de todos, sem qualquer distinção.

5 REFERÊNCIAS GERADORAS E MEIOS PROCESSUAIS ADEQUADOS À EFETIVAÇÃO DA ISONOMIA

Neste capítulo, a pesquisa caminha no sentido de analisar a competência para manifestar-se acerca de matérias decididas pelo Poder Judiciário e que causem afronta ao princípio da igualdade tributária, bem como as referências geradoras e os meios processuais mais adequados para desconstituir uma sentença transitada em julgado que afronte o princípio constitucional da igualdade.

Por tudo o que já foi exposto anteriormente, fica fácil perceber que a uniformização da orientação compete ao STF, quer pelo seu papel de guardião da Constituição Federal, quer sua projeção política e social, sem precedente na história nacional, decidindo, com grande visibilidade, temas de elevada importância para a vida dos brasileiros.

No julgamento do RE nº 730462/SP²⁹⁹, ocorrido em 28 de maio de 2015, cuja ação judicial cobrava diferenças de FGTS, o STF manifestou-se no sentido de que a sua decisão que declara a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de uma norma não produz a automática reforma ou rescisão das decisões judiciais anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que isso ocorra, é indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória, nos termos do artigo 485 do CPC, observado o prazo decadencial do artigo 495.

Referida tese foi firmada por decisão unânime dos ministros, que teve repercussão geral reconhecida, o que significa que a decisão deverá ser aplicada a todos os processos que discutam a mesma questão. De acordo com o relator do aludido RE, Ministro Teori Zavascki, não se pode confundir a eficácia normativa de uma decisão que declara a inconstitucionalidade - e que retira a norma do plano jurídico com efeitos *ex tunc* (pretéritos) - com a eficácia executiva, ou seja, com o efeito vinculante dessa decisão. O relator explicou que o efeito vinculante não nasce da inconstitucionalidade em si, mas sim da decisão que a declara, daí porque o efeito vinculante é pró-futuro, operando a partir da decisão do STF em diante, não atingindo atos anteriores. Para o passado, é preciso que a parte que se sentir prejudicada proponha uma ação rescisória.

²⁹⁹ Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4353441>>. Acesso em 31 mai. 2015.

5.1 A COMPETÊNCIA DO STF

O STF foi declarado expressamente pela Constituição Federal o seu guardião, no artigo 102, *caput*³⁰⁰, bem como foi dotado de amplo catálogo de competências originárias e recursais para resolver as demandas em que se alega ofensa a preceito ou a princípio constitucional.

Zavascki ressalta o papel de destaque do STF na jurisdição constitucional, competindo-lhe precipuamente a guarda da Constituição:

Foi assim desde a sua criação, em 1890, quando inauguradas nossas instituições republicanas. Desde então, embora tenha variado nas Constituições o elenco das competências do STF (denominado de Suprema Corte pela Carta de 1934), em todas elas lhe foi reservada a posição de órgão de cúpula do Poder Judiciário, detentor da palavra definitiva nas questões constitucionais.³⁰¹

A postura do STF, especialmente a partir da Emenda Constitucional nº 45, de 2004, é a de crescente valorização de suas decisões, quer seja no controle concentrado, quer seja no controle difuso de constitucionalidade, criando, dessa forma, um ambiente de maior segurança jurídica e de estabilidade institucional. Isto se deu em face do surgimento do requisito da repercussão geral, para efeito de admissibilidade do recurso extraordinário.

Marinoni explica acerca da importância da aludida Emenda Constitucional nº 45, de 2004:

A EC 45/2004 introduziu significativa mudança no perfil do recurso extraordinário, fixando que para a sua admissibilidade, é indispensável a alegação e a demonstração da "repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso" (art. 102, § 3º, CF).³⁰²

Para o autor, a função do instituto da repercussão geral é permitir a triagem dos recursos que devem ser conhecidos pelo STF, permitindo-lhe, assim, o desempenho da missão de outorga de unidade ao direito mediante a compreensão da Constituição.³⁰³

Dentro de um contexto histórico, no qual se busca uma maior efetividade processual, o STF ressurgiu de forma rejuvenescida no papel de Corte Constitucional, deixando de ser um tribunal de terceira ou quarta instância, assumindo de forma incontestada o seu papel de guarda

³⁰⁰ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
.....

³⁰¹ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 15.

³⁰² MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**, p. 470.

³⁰³ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**, p. 471.

maior e intérprete final da Constituição Federal. É fato que o STF ocupa as páginas dos jornais com decisões sobre temas candentes na sociedade, como união homoafetiva, ficha limpa, mensalão, etc.

Tudo isso é realizado com base na presença midiática da jurisdição constitucional, o que possibilita que argumentos jurídicos sejam debatidos pela opinião pública, e não apenas por profissionais do direito. No século XXI, o STF tende a ter um papel de protagonismo no funcionamento do Estado, onde grandes problemas, entre eles a própria governabilidade, estão nas mãos da Corte Suprema.

Por ser um órgão de cúpula na estrutura do Poder Judiciário pátrio, o STF detém a competência para interpretar em última instância a Constituição Federal. Em um sistema em que juízes interpretam as leis e controlam a sua constitucionalidade, cabe à Corte Suprema a função de definir o sentido da lei, bem como a sua validade. As decisões da Corte Suprema, além de técnicas sob o aspecto jurídico, são dotadas de forte carga política, no sentido de propiciar a exata definição do direito objetivo. Não é sem razão que o STF é considerado a Corte Constitucional do Brasil.

Após o pronunciamento da Corte Suprema, caracterizado como um precedente, por consequência lógica, todos os juízes e tribunais deverão observá-lo no exercício de suas funções jurisdicionais.

Zavascki ensina que o STF ocupa a posição mais importante no sistema de tutela de constitucionalidade dos comportamentos, cujas decisões, ora julgando situações concretas, ora apreciando a legitimidade em abstrato de normas jurídicas, ostentam a força da autoridade que detém, por vontade do constituinte, a palavra definitiva em matéria de interpretação e aplicação das normas constitucionais.³⁰⁴ A superveniência de decisão do STF sobre questão tributária constitucional se caracteriza como alteração do estado de direito, o que, como exposto anteriormente, se equipara ao instituto da consulta. Os fatos tributários futuros passariam a ser regulados de acordo com esse precedente.

O direito brasileiro caminha no sentido de prestigiar cada vez mais a força vinculante dos precedentes do STF, cujo primeiro movimento se deu na Constituição de 1934, ao criar o instituto da suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional pelo STF, visando universalizar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade tomada no controle difuso.

³⁰⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**, p. 16.

A partir da Emenda Constitucional nº 16, de 1965, com a criação da representação de inconstitucionalidade, passou a existir o controle de constitucionalidade de ato normativo em tese, como um processo objetivo, sem partes, tendo a decisão do Supremo nesses casos eficácia *erga omnes* de imediato.

O modelo abstrato foi acentuado na Constituição de 1988, uma vez que, praticamente, todas as questões constitucionais passaram a ser submetidas ao Supremo Tribunal Federal mediante processo de controle abstrato de normas. A ampla legitimação, a presteza e a celeridade desse modelo processual, dotado inclusive da possibilidade de suspender imediatamente a eficácia do ato normativo questionado, mediante pedido de cautelar, constituem elemento explicativo de tal tendência.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 prevê, no seu artigo 103, como ações típicas do controle abstrato de constitucionalidade, a ação direta de inconstitucionalidade (ADI), a ação declaratória de constitucionalidade (ADC), a ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO) e a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF).

Afora o instituto da repercussão geral, a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, também introduziu a súmula vinculante, a ser aprovada pelo STF, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços de seus membros, após reiteradas decisões sobre matérias constitucionais. Após a publicação da súmula vinculante na imprensa oficial, seu efeito será vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, podendo ser revista ou cancelada, na forma estabelecida em lei. Referida matéria foi disciplinada pela Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006.

5.2 REFERÊNCIAS GERADORAS

5.2.1 Súmula Vinculante

A súmula vinculante surge no ordenamento jurídico brasileiro com a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, conhecida como a Reforma do Judiciário. É instituto que obriga juízes de todos os tribunais a adotarem o mesmo entendimento do STF sobre determinado assunto com jurisprudência consolidada. Com a decisão do STF, a súmula vinculante adquire força de lei e cria um vínculo jurídico, não podendo mais, portanto, ser

contrariada.

O *caput* do artigo 103-A da referida Emenda Constitucional 45 define esse mecanismo: “O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, depois de 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”.

Busca-se, com essa medida, assegurar o princípio da igualdade nesse tipo de julgamento, evitando que a mesma norma seja interpretada de formas distintas para situações idênticas, gerando distorções na aplicação da lei. O mecanismo foi criado ainda para desafogar o STF, evitando que o tribunal continuasse a analisar grande número de processos gerados pelo mesmo fato, apesar da decisão tomada anteriormente pelos seus ministros.

O efeito vinculante não é imanente a toda súmula do STF, mas é uma eficácia adicional que se agrega a algumas delas, cujos julgamentos reiteradamente discutidos tornaram-se consolidados. Mancuso ensina que esse efeito vinculante não reveste todas as súmulas do STF, e isto se dá pelo fato de que algumas delas não tratam de matéria constitucional, haja vista que até o advento da Constituição de 1988, o STF dava a última palavra também no direito federal comum, competência essa que, a partir de então, passou para o STJ; bem como pela defasagem de súmulas, seja pelo direito novo, com elas incompatível, seja pela mudança de entendimento pretoriano.³⁰⁵

A súmula vinculante pode ser considerada como outra hipótese de se chegar ao efeito expansivo da coisa julgada, a exemplo do que ocorre no processo coletivo, de que trata o artigo 103, I e III³⁰⁶, do CDC, ou na ação direta de inconstitucionalidade do artigo 102, § 2º³⁰⁷

³⁰⁵ MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Divergência Jurisprudencial e Súmula Vinculante**, p. 312.

³⁰⁶ 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;

.....

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.

³⁰⁷ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

.....

§ 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

da Constituição Federal, para albergar outras pessoas não integrantes da relação jurídica processual posta em juízo.

Nesse contexto, infere-se que a súmula vinculante foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro como instrumento do direito processual, objetivando a maior celeridade no julgamento de processos, a garantia da efetividade da aplicação das leis e a uniformização da jurisprudência formada pelo STF.

Na lição de Mancuso, a utilidade maior da súmula vinculante reside na realização prática do binômio justiça-certeza, que constitui o cerne do próprio direito e a razão de ser da atividade judiciária do Estado. A certeza consiste na previsibilidade das consequências jurídicas das ações humanas, devendo ainda ser considerada em relação à outra necessidade fundamental da experiência jurídica: a justiça. Se a justiça pressupõe uma certa ordem, a certeza é condição para sua realização, de modo que esses valores se integram, como aspectos complementares de uma mesma realidade.³⁰⁸

Pode-se afirmar com segurança que a súmula vinculante guarda relação com o princípio constitucional da igualdade, pois se todos são iguais perante a lei, é inconcebível tratamentos diferenciados por parte do Poder Judiciário, em identidade de circunstâncias. A interpretação de maneira diversa de uma regra, em casos iguais, gera insegurança jurídica; pois, para o mesmo problema, uns obtêm e outros deixam de obter a tutela jurisdicional. Desse modo, instaura-se uma atmosfera de incerteza com a consequência de afetar a credibilidade social da administração da justiça.

5.2.2 Repercussão Geral

A Repercussão Geral é instrumento processual inserido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional 45, de 2004, com o objetivo de possibilitar a seleção dos Recursos Extraordinários a serem apreciados pelo STF, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica.

Funciona como um filtro recursal, resultando em uma redução do número de processos encaminhados à Suprema Corte. Uma vez constatada a existência de repercussão geral, o STF analisa o mérito da questão e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos.

³⁰⁸ Ibid., pp. 334-335.

Por meio da repercussão geral, haverá uniformização da interpretação constitucional sem a necessidade de o STF decidir múltiplos casos idênticos para a mesma matéria constitucional.

O artigo 543-A do CPC dispõe que o STF, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral.

Infere-se que a repercussão geral reveste-se da natureza de requisito de admissibilidade. Freitas Júnior afirma que a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, delegou à legislação infraconstitucional a missão de definir o que se entende por repercussão geral das questões constitucionais, tendo-a feito a Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006, que inseriu o § 1º³⁰⁹ ao artigo 543-A do CPC. Para o autor, o legislador conceituou a repercussão geral por meio do binômio relevância e transcendência; ou seja, precisam ser relevantes do ponto de vista econômico, social ou político; e também transcender aos limites subjetivos das partes envolvidas no recurso extraordinário.³¹⁰

O Parecer PGFN/CRJ nº 492³¹¹, de 7 de fevereiro de 2011, de lavra da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional afirma que as decisões proferidas pelo STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, tem natureza objetiva, e que, portanto, detêm o caráter vinculante *erga omnes*, a exemplo das decisões proferidas em controle concentrado.

E é exatamente essa objetividade conferida ao juízo da Suprema Corte acerca de uma dada questão constitucional que configura o vetor responsável por conferir às decisões proferidas em recursos extraordinários força para alterar e impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, a saber, o juízo de certeza final acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma determinada lei, ou acerca da correta interpretação do texto constitucional.

Portanto, pode-se aduzir que os julgados proferidos pelo STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, podem ser considerados como, além de objetivos, vocacionados a representar a palavra final do STF acerca de determinada matéria constitucional.

³⁰⁹ Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

³¹⁰ FREITAS JÚNIOR, Horival Marques de. **Repercussão Geral das Questões Constitucionais**, p. 98.

³¹¹ Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/015.pdf>>. Acesso em 10 ago. 2015.

5.2.3 Súmula

É evidente a importância que as súmulas adquiriram nos últimos anos, com a observância das súmulas editadas pelas Cortes Superiores por partes dos tribunais e juízes. A súmula surgiu como ferramenta facilitadora do direito, à medida em que possibilitou a celeridade e a segurança jurídica no julgamento de milhares de processos que atolam as prateleiras do Judiciário brasileiro.

A súmula resulta da jurisprudência continuada e reiterada do tribunal acerca de determinada matéria. Mancuso trata a súmula como meio persuasivo ou não-vinculante, haja vista que se destina a influenciar na convicção do julgador, convidando-o ou induzindo-o a adotar o entendimento assentado, seja pelo fato de aí se conter o extrato do entendimento prevalecente, seja pela virtual inutilidade de resistência, já que a Corte Superior tenderá, naturalmente, a prestigiar sua própria súmula, quando instado a decidir recurso que sustente tese em sentido contrário.³¹²

Este paradigma jurisprudencial serve como precedente e é sinal de estabilidade para as relações jurídicas a serem decididas pelos juízes e tribunais. Consta na *ratio* do § 1º³¹³ do artigo 518 do CPC, acrescido pela Lei nº 11.276, de 7 de fevereiro de 2006, que autoriza o juiz a não receber a apelação quando a sentença estiver em conformidade com súmula do STJ ou do STF.

O fortalecimento da súmula decorre do reconhecimento da sua importância para a efetividade e tratamento isonômico do direito por parte das Cortes Superiores. A título ilustrativo, cabe mencionar decisão proferida, em 19 de setembro de 2013, no REsp 1163267, em que o STJ entendeu ser cabível ação rescisória contra sentença que não aplica jurisprudência pacificada daquela Corte.

Conforme o Relator Ministro Luis Felipe Salomão, a sentença rebelde, que desconsidera jurisprudência sumulada do Superior Tribunal de Justiça (STJ), pode ser desconstituída por ação rescisória. Para a 4ª Turma do STJ, a recalcitrância judiciária não

³¹² MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Divergência Jurisprudencial e Súmula Vinculante**, p. 377.

³¹³ Art. 518. Interposta a apelação, o juiz, declarando os efeitos em que a recebe, mandará dar vista ao apelado para responder. (Redação dada pela Lei nº 8.950, de 13.12.1994)

§ 1º O juiz não receberá o recurso de apelação quando a sentença estiver em conformidade com súmula do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal. (Renumerado pela Lei nº 11.276, de 2006)

pode ser referendada em detrimento da segurança jurídica, da isonomia e da efetividade da jurisdição, valores fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Razões adicionais para a utilização da súmula dizem respeito ao fato de essa técnica contribuir para aliviar a sobrecarga do volume de processos existentes nos tribunais, mormente nas Cortes Superiores, assoberbados com milhares de demandas repetitivas e recursos interpostos em sentido contrário a entendimentos já sumulados; bem como a contribuição para a duração razoável do processo, ensejando julgamento antecipados ou antecipação dos efeitos requeridos, tudo sob a égide de um tratamento igualitário às partes.

É certo que existe corrente contrária, no sentido de que haveria o engessamento do direito, Marinoni discorre que um sistema de precedentes oportuniza o desenvolvimento do direito de um modo bastante positivo e sofisticado, pois não há qualquer relação de paralelismo entre definir o sentido do direito e obstaculizar o seu desenvolvimento; ao contrário, o poder de atribuir sentido ao direito traz em si o de desenvolvê-lo. A Corte tem o dever de revogar o precedente já ultrapassado diante da evolução da sociedade, de uma nova concepção geral do direito ou, ainda, quando se mostra equivocado, o que é excepcional.³¹⁴

5.3 MEIOS PROCESSUAIS

5.3.1 Ação Rescisória

Na ação rescisória, o órgão judiciário competente para decidi-la se sobrepõe, nos graus de jurisdição. àqueles que antes se pronunciaram sobre a causa, proferindo nova decisão que deve prevalecer sobre aquelas anteriormente proferidas, substituindo-as.

A ação rescisória tem campo delimitado, cujas fronteiras não podem ser ultrapassadas. São suscetíveis de rescisória as sentenças passadas em julgado em que se registre algumas das hipóteses de anulabilidade taxativamente previstas no artigo 485³¹⁵ do CPC.

³¹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. **A Ética dos Precedentes**: Justificativa do novo CPC, p. 103.

³¹⁵ 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;

Medina e Wambier ensinam que a ação rescisória é o meio criado pela lei como adequado e eficaz para impugnação de decisões judiciais sobre as quais pesa autoridade de coisa julgada. É procedimento especial e, via de regra, comporta três juízos: (i) o de admissibilidade, em que se verifica se estão presentes os requisitos de admissibilidade de tal ação; (ii) juízo de mérito, que comporta, sempre, o de anulação (juízo *rescindens*); e, em regra, também o (iii) rejuízo (juízo *rescissorium*).³¹⁶

A interpretação literal do artigo 485 do CPC afastaria, de plano, a possibilidade do manejo da ação rescisória contra decisões interlocutórias. Ocorre que o STJ vem manifestando entendimento no sentido de ser cabível ação rescisória para impugnação de decisões interlocutórias. Há de se ter em mente que não é qualquer decisão interlocutória transitada em julgada que possibilita a ação rescisória, mas tão somente aquelas que têm conteúdo de mérito, capaz de serem acobertadas pela coisa julgada.

A título ilustrativo, cabe trazer à colação as ementas de julgados proferidos pelo STJ, que admitem a rescindibilidade de decisões interlocutórias, a seguir:

REsp 685.738-PR

Relator: Min. SIDNEI BENETI

Julgamento: 24/11/2009 Órgão Julgador: 3ª Turma do STJ

RECURSO ESPECIAL. DESCABIMENTO DE AÇÃO RESCISÓRIA AJUIZADA OBJETIVANDO A DESCONSTITUIÇÃO DE DECISÃO INTERLOCUTÓRIA PROFERIDA EM EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL, A DESPEITO DE DECISÃO SOBRE A CORREÇÃO MONETÁRIA E INÍCIO DE SUA FLUÊNCIA.

1.- A jurisprudência desta Corte admite a Ação Rescisória no caso de falsa decisão interlocutória, isto é, de sentenças substancialmente de mérito, entendido como o núcleo da pretensão deduzida em Juízo, o que se evidencia em situações como a de rejeição de pedidos cumulados ou julgamento incidental de reconvenção (REsp 628.464/GO, Rel. Min. NANCY ANDRIGHI).

2.- A decisão que fixa termo inicial de correção monetária, entretanto, não julga mérito, configurando, pois, decisão propriamente interlocutória e não de mérito travestida de interlocutória.

3.- Recurso Especial não conhecido.

REsp 784.799-PR

Relator: Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI

Julgamento: 17/12/2009 Órgão Julgador: 1ª Turma do STJ

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;

³¹⁶ MEDINA, José Miguel Garcia; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recursos e Ações Autônomas de Impugnação**: teoria geral e princípios fundamentais dos recursos cíveis; juízos de admissibilidade e de mérito; efeitos dos recursos; recursos em espécie, ação rescisória, *querela nullitatis insanabilis*, p. 288.

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. ACÓRDÃO PROFERIDO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. JUÍZO SOBRE A RELAÇÃO DE DIREITO MATERIAL. RESCINDIBILIDADE.

1. "Sentença de mérito" a que se refere o art. 485 do CPC, sujeita a ação rescisória, é toda a decisão judicial (= sentença em sentido estrito, acórdão ou decisão interlocutória) que faça juízo sobre a existência ou a inexistência ou o modo de ser da relação de direito material objeto da demanda.
2. Está sujeito a ação rescisória, portanto, o acórdão que indefere pedido de redirecionamento da execução fiscal contra sócio por entender inexistente a sua responsabilidade tributária.
3. Recurso especial provido.

O Novo CPC consagra a possibilidade do ajuizamento da ação rescisória contra decisões interlocutórias de mérito, em seu artigo 966³¹⁷, o que significa que, além das sentenças e dos acórdãos, também as decisões interlocutórias de mérito (desde que transitadas materialmente em julgado) podem ser objeto de rescisão.

Em matéria tributária, tem assumido relevo a hipótese de ação rescisória quando a sentença violar literal disposição de lei (inciso V do artigo 485 do CPC).

Essa hipótese tem sido largamente utilizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional em ações rescisórias de decisões judiciais que declararam a inconstitucionalidade de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, posteriormente declarados constitucionais pelo STF.

³¹⁷ Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

- I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;
- II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;
- III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;
- IV - ofender a coisa julgada;
- V - violar manifestamente norma jurídica;
- VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;
- VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;
- VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

§ 1º Há erro de fato quando a decisão rescindenda admitir fato inexistente ou quando considerar inexistente fato efetivamente ocorrido, sendo indispensável, em ambos os casos, que o fato não represente ponto controvertido sobre o qual o juiz deveria ter se pronunciado.

§ 2º Nas hipóteses previstas nos incisos do caput, será rescindível a decisão transitada em julgado que, embora não seja de mérito, impeça:

- I - nova propositura da demanda; ou
- II - admissibilidade do recurso correspondente.

§ 3º A ação rescisória pode ter por objeto apenas 1 (um) capítulo da decisão.

§ 4º Os atos de disposição de direitos, praticados pelas partes ou por outros participantes do processo e homologados pelo juízo, bem como os atos homologatórios praticados no curso da execução, estão sujeitos à anulação, nos termos da lei.

Contudo, havia controvérsia a respeito do seu cabimento, em virtude da incidência da Súmula 343 do STF, que, como já exposto anteriormente, dispõe não caber ação rescisória por ofensa à literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.

Entretanto, como a súmula se refere a texto legal, a sua aplicação tem sido temperada frente aos casos em que a discussão envolve matéria constitucional e não apenas texto legal.

Sob esse pórtico, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região editou a Súmula 63³¹⁸, de 9 de maio de 2000, cujo enunciado afirma não ser aplicável a Súmula 343, do STF, nas ações rescisórias versando sobre matéria constitucional.

O STJ também entende pela não aplicabilidade da Súmula 343, do STF, quando a ação rescisória envolve matéria constitucional:

REsp 182.752-PR

Relator: Min. GILSON DIPP

Julgamento: 23/11/1999 Órgão Julgador: 5ª Turma do STJ

RESP - PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO RESCISÓRIA - OFENSA A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS - INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 343 - STF - PRECEDENTES.

1 - Conforme reiterada jurisprudência neste Superior Tribunal de Justiça e no Pretório excelso, demonstra-se inaplicável a Súmula 343 - STF, quando a ação rescisória versar sobre matéria constitucional.

2 - Precedentes (REsp 194.348-SC e REsp 95.164-RS).

3 - Recurso especial conhecido e provido para afastar a aplicação da Súmula 343 - STF, determinando o retorno dos autos para que o Tribunal *a quo* julgue a ação.

REsp 194.276-RS

Relator: Min. JOSÉ DELGADO

Julgamento: 09/02/1999 Órgão Julgador: 1ª Turma do STJ

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. FUNÇÃO HARMONIZADORA DOS JULGADOS. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA 343/STF. INAPLICABILIDADE.

1. Há de se rescindir decisão baseada em lei considerada inconstitucional pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, mesmo que tal posicionamento venha a ocorrer após o trânsito em julgado do acórdão rescindendo.

2. A Súmula nº 343, do STF, há de ser compreendida com a mensagem específica que ela contém: a de não ser aplicada quando a controvérsia esteja envolvida com matéria de nível constitucional.

3. A coisa julgada tributária não deve prevalecer para determinar que o contribuinte recolha tributo cuja exigência legal foi tida como inconstitucional pelo Supremo. O prevalecimento dessa decisão acarretará ofensa direta aos princípios da legalidade e da igualdade tributárias.

³¹⁸ Disponível em: < http://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=sumulas_trf4>. Acesso em 3 mai.. 2015.

4. Não é concebível se admitir um sistema tributário que obrigue um determinado contribuinte a pagar tributo cuja lei que o criou foi julgada definitivamente inconstitucional, quando os demais contribuintes a tanto não são exigidos, unicamente por força da coisa julgada.

O STF tinha esse mesmo entendimento, ao admitir a ação rescisória quando a decisão dos demais tribunais divergem de seu posicionamento em matéria constitucional. No Voto, o Ministro Gilmar Mendes afirmou que a aplicação da Súmula 343 em matéria constitucional revela-se afrontosa não só à força normativa da Constituição Federal, mas também ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional. Admitir a aplicação da orientação contida no aludido verbete em matéria de interpretação constitucional significava fortalecer as decisões das instâncias ordinárias em detrimento das decisões do STF.³¹⁹

Recentemente, a Corte Suprema colocou novo e complexo ingrediente nessa seara, ao decidir, em 22 de outubro de 2014, que não cabe ação rescisória contra decisões com trânsito em julgado, proferidas em harmonia com a jurisprudência do STF, mesmo que ocorra alteração posterior do entendimento da Corte sobre a matéria.

Com base nesse posicionamento, por maioria de votos, os ministros deram provimento ao RE nº 590.809, com repercussão geral reconhecida, por meio do qual uma empresa metalúrgica do Rio Grande do Sul questionava acórdão de ação rescisória ajuizada pela União, relativa a litígio tributário no qual houve mudança posterior de jurisprudência do STF. Contudo, essa situação difere bastante da situação objeto da presente pesquisa.

Isto porque no caso do aludido RE nº 590.809, já existia decisão do STF a respeito da matéria dos autos, vindo a sofrer mudança de entendimento em época posterior à sua prolação.

Em notícia veiculada no sítio do STF, consta que o Ministro Teori Zavascki votou pelo desprovimento do recurso da empresa, por entender que a pretensão da recorrente estava centrada na tese de que, em nome da segurança jurídica, a orientação do STF no julgamento do RE 353.657 - que firmou novo entendimento sobre o tema - devia ter eficácia apenas prospectivos - daquela data em diante -, exatamente porque teria causado uma mudança na jurisprudência. Para o Ministro Zavascki, a aplicação de efeitos apenas prospectivos das decisões do STF deve ser acolhida como exceção, pois a regra do STF é o tratamento igualitário.³²⁰

³¹⁹ RE 328.812-AgR/AM, Rel. Min. Gilmar Mendes, 10.12.2002. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=338777>>. Acesso em 7 mai. 2015.

³²⁰ Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=278092>>. Acesso em 7 mai. 2015.

A situação tratada na pesquisa é aquela em que se pretende provocar uma manifestação da Corte Suprema, que ainda não há; com vistas ao alcance da igualdade tributária.

Como mecanismo para superação da coisa julgada inconstitucional, Francisco ensina que a ação rescisória é um dos principais e mais eficientes mecanismos para tanto,

especialmente porque, além de seu juízo rescindendo (desconstitutivo da coisa julgada), seu juízo rescisório permite novo julgamento da ação subjacente com a análise do caso concreto visando à aferição do cabimento de efeito *ex tunc*, *ex nunc* ou prospectivo da decisão rescisória. Não bastasse, a ação rescisória proporciona percepção mais detida do que efetivamente deve ser desconstituído em face das frequentes diversidades de julgados sobre um mesmo tema.³²¹

A ação rescisória deve ser admitida livremente, quando se tratar de matéria constitucional e o debate e julgamento acerca da existência ou não da violação à Constituição Federal demanda o controle da matéria pelo STF sob pena de injustificável comprometimento de sua função de guardião da Constituição. Só assim estar-se-á preservando a supremacia da Constituição Federal e a sua aplicação uniforme a todos os destinatários; além de resguardar a autoridade do STF como guardião da Constituição, de órgão com legitimidade constitucional para dar a palavra definitiva em temas relacionados com a interpretação e aplicação do texto constitucional.

Para Medina e Wambier, a ação rescisória tem natureza constitutiva e, com regra, produz efeitos *ex tunc*, haja vista que identificada a presença de um dos vícios descritos em um dos incisos do artigo 485 do CPC e ultrapassado o juízo rescindente, realiza-se o juízo rescisório mediante rejuízo da causa de que trata o artigo 494³²² do CPC. Em alguns casos, em face de circunstâncias especiais, incide o princípio da conservação ou do aproveitamento, em que é possível a manutenção provisória, total ou parcial, dos efeitos da decisão rescindida. É o que pode ocorrer na ação rescisória fundada em incompetência absoluta (CPC, artigo 485, inciso II), devendo o tribunal definir quais atos processuais são nulos e determinar o prosseguimento da ação originária no juízo competente. Isto porque pode

³²¹ FRANCISCO, José Carlos. Coisa Julgada Inconstitucional e a Afirmação do Direito Judicial. **Revista de Processo Geral do Estado de São Paulo** nº 73/74, pp. 186-187.

³²² Art. 494. Julgando procedente a ação, o tribunal rescindir a sentença, proferirá, se for o caso, novo julgamento e determinará a restituição do depósito; declarando inadmissível ou improcedente a ação, a importância do depósito reverterá a favor do réu, sem prejuízo do disposto no art. 20.

acontecer de que o julgamento realizado pelo juízo competente conduza ao mesmo resultado a que chegara o juízo incompetente.³²³

Com base nesse entendimento, torna-se possível rescindir decisão transitada em julgado que afronta o princípio da igualdade tributária, com a produção de efeitos para fatos posteriores.

Não é despidendo mencionar que, como exposto no Capítulo 3 acima, o Novo CPC prevê, no § 15 do artigo 525, o cabimento de ação rescisória de decisão transitada em julgado que contrarie declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em controle concentrado ou difuso, ainda que posterior àquela; cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo STF.

5.3.2 *Querela Nullitatis*

A ação declaratória de nulidade de sentença, conhecida como *querela nullitatis*, é o meio adequado para retirar do mundo jurídico sentença juridicamente inexistente, cujo exemplo mais comum é o caso de sentença proferida sem que tenha sido citado o réu.

Francisco leciona que essa espécie de ação é um dos instrumentos hábeis à superação da coisa julgada inconstitucional, com a vantagem de poder ser exercitada a qualquer tempo, pois dada sua natureza declaratória, não está sujeita a prazos de prescrição ou decadência, motivo pelo qual o juiz de primeiro grau receberá esta ação que tramitará pelo rito ordinário e viabilizará a superação da coisa julgada inconstitucional.³²⁴

Inexiste previsão legal expressa para essa espécie de ação. Contudo, dada a ascensão do direito processual a ramo autônomo do conhecimento jurídico e, em face da multiplicidade de nulidades processuais, tornou-se necessário mecanismo capaz de denunciar essas graves nulidades havidas no processo e, conseqüentemente, na sentença.

Dáí decorre a *querela nullitatis* como ação impugnativa de relação jurídica autônoma em relação àquela em que foi proferida a decisão que se pretende impugnar.

Barbosa Moreira aponta que:

a 'querela nullitatis' é em geral apontada como o germe das ações autônomas de impugnação, conhecidas sob várias formas no direito moderno. Não foi homogênea, entretanto, a evolução dos diversos ordenamentos europeus

³²³ MEDINA, José Miguel Garcia; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recursos e Ações Autônomas de Impugnação**: teoria geral e princípios fundamentais dos recursos cíveis; juízos de admissibilidade e de mérito; efeitos dos recursos; recursos em espécie, ação rescisória, *querela nullitatis insanabilis*, pp. 304-305.

³²⁴ FRANCISCO, José Carlos. Coisa Julgada Inconstitucional e a Afirmação do Direito Judicial. **Revista de Processo Geral do Estado de São Paulo** nº 73/74, p. 187.

nessa matéria. Enquanto em alguns a querela se viu em parte abolida em parte absorvida pela apelação – de tal sorte que os fundamentos alegáveis para pedir a desconstituição da sentença passaram a fazer-se valer unicamente como razões de recurso, perdendo toda a relevância fora desse estreito âmbito – em outros substituíram certas possibilidades de ataque às decisões judiciais, ainda quando irrecorríveis. Seguiram aquela orientação o direito francês e o italiano; esta foi vitoriosa no direito alemão.³²⁵

Sobre a competência para o julgamento da *querela nullitatis*, Macedo ensina que "a competência para o processamento e julgamento da ação, que é funcional, é do juízo que tiver processado e julgado a ação anterior, na qual ocorreu o vício, podendo ser de primeira ou de segunda instância, inclusive dos Tribunais Superiores, até do STF."³²⁶

Acerca da possibilidade deste tipo de ação ser utilizado como meio de supressão da coisa julgada inconstitucional, retorna-se às lições de Francisco:

Embora inicialmente admitida em casos nos quais o trânsito em julgado se formou sem a citação de uma das partes, o âmbito de cabimento da ação declaratória de nulidade de sentença vem se ampliando para casos nos quais há grave vício, ao ponto de a sentença de mérito proferida ser tida como ato juridicamente inexistente (p. ex., ilegitimidade ad causam e quando se formulou pedido incompatível com o ordenamento jurídico). Paulatinamente vem sendo alargado o âmbito da *Querela Nullitatis* para também compreender a coisa julgada inconstitucional, pois seria juridicamente inexistente decisão transitada em julgado que se escorou em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, caso no qual haveria impossibilidade jurídica porque a sentença aplicaria preceito ou entendimento inconstitucional.³²⁷

Em decisão individual proferida no REsp 1496208/RS³²⁸, em 15 de abril de 2015, o Ministro Humberto Martins, do STJ reformou acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, para reiterar a possibilidade de ajuizamento da *querela nullitatis* para buscar a anulação de sentença proferida com base em lei posteriormente declarada inconstitucional. Para o relator, a doutrina e a jurisprudência modernas vêm ampliando as hipóteses de cabimento do instituto da *querela nullitatis* para quando é proferida sentença de mérito a despeito de faltarem condições da ação, quando a sentença de mérito é proferida em desconformidade com a coisa julgada anterior e quando a decisão é embasada em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF.

³²⁵ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **Comentários ao Código de Processo Civil**, p. 205.

³²⁶ MACEDO, Alexander dos Santos. **Da Querela Nullitatis**, p. 76.

³²⁷ FRANCISCO, José Carlos. Coisa Julgada Inconstitucional e a Afirmação do Direito Judicial. **Revista de Processo Geral do Estado de São Paulo** nº 73/74, p. 188.

³²⁸ Disponível em: < <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em 31 mai. 2015.

Uma decisão judicial que afronte princípio constitucional é decisão inconstitucional e, portanto, podendo ser considerada como inexistente. Assim, perfeitamente cabível a utilização da *querela nullitatis*, que tem como pedido uma declaração que ultrapassa o interesse individual, vez que é de interesse público o banimento de decisões que violam o texto constitucional, por faltar a essas decisões a possibilidade jurídica de permanência no mundo jurídico.

5.3.3 Reclamação

O instituto da reclamação é medida processual expressamente prevista na Constituição Federal, de competência do STF e do STJ, conforme artigos 102, I, I³²⁹ e 105, I, f³³⁰. Visa a preservação da competência das Cortes Superiores contra invasões inconstitucionais e ilegais de outras autoridades, bem como a garantia da autoridade das suas decisões.

A partir da Emenda n° 45, de 2004, foi inserido na Constituição o artigo 103-A, cujo § 3° prevê também a reclamação contra ato administrativo ou decisão judicial que contrariar súmula vinculante aplicável ou que indevidamente a aplicar, devendo o STF, nestes casos, julgando procedente a reclamação, anular o ato administrativo ou cassar a decisão judicial reclamada, e determinar que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

O STF, sob pena de se comprometerem as elevadas funções que lhe foram conferidas pelo Texto Constitucional, não pode ter suas decisões desobedecidas ou vulnerada sua competência. O objetivo da reclamação, além da preservação da competência, é garantir o cumprimento da decisão na forma em que ela foi proferida, sem que haja inovação por quem compete conferir-lhe eficácia.

Acerca de quem pode utilizar da reclamação, Moraes ensina que o STF sempre admitiu a utilização dessa medida, desde que ajuizada por um dos colegitimados para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade e com o mesmo objeto; não sendo admitida a reclamação requerida por terceiros pretensamente interessados, cuja alegação fosse eventual prejuízo pelo descumprimento da decisão.³³¹

³²⁹ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
I - processar e julgar, originariamente:

.....

l) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões;

³³⁰ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

I - processar e julgar, originariamente:

f) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões;

³³¹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, p. 763.

O citado autor acrescenta que, com o advento da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, e a previsão de efeitos vinculantes, houve ampliação da legitimidade para ajuizamento de reclamações, na hipótese de desrespeito dos demais órgãos do Poder Judiciário às decisões proferidas em sede de ação direta de inconstitucionalidade pelo STF, permitindo-se ao interessado, no caso concreto, a utilização desse instrumento para a concretização dos efeitos vinculantes.

Nesse sentido, decidiu o STF, em questão de ordem em Agravo Regimental na Reclamação 1.880-6/SP: "todos aqueles que forem atingidos por decisões contrárias ao entendimento firmado por esta Corte, em julgamento final proferido no âmbito de ação direta de inconstitucionalidade, sejam considerados parte legítima para a propositura de reclamação".³³²

A respeito da natureza jurídica da referida medida, cabe mencionar que, a partir da Constituição de 1988, a doutrina caminhou no sentido de que se trata de ação autônoma. Para Didier Jr. e Cunha, a reclamação constitucional é ação de conhecimento originário do STF ou do STJ, haja vista que apresenta os elementos da ação:

A reclamação constitucional consiste, a bem da verdade, numa ação, ajuizada originalmente no tribunal superior, com vistas a obter a preservação de sua competência ou a garantir a autoridade de seus julgados. A reclamação contém, inclusive, os elementos da ação, a saber: partes, causa de pedir e pedido. Realmente, há o reclamante e o reclamado, contendo formulação de um pedido e a demonstração de uma causa de pedir, consistente na invasão de competência ou na desobediência à decisão da corte.³³³

Cabe mencionar que o próprio legislador ordinário reconheceu a natureza jurídica da reclamação como ação autônoma, ao editar a Lei nº 8.038, de 28 de maio de 1990, que dispõe sobre normas procedimentais inerentes aos processos em trâmite no STF e no STJ. No parágrafo único do artigo 13 do mencionado diploma legal, consta que a reclamação, dirigida ao Presidente do Tribunal, instruída com prova documental, será autuada e distribuída ao relator da causa principal, sempre que possível.

A causa principal é a ação originária ou o recurso interposto em ação, julgado pelas Cortes Superiores, do qual resultou o direito alegado como violado na reclamação. Infere-se,

³³² STF - Pleno - Reclamação (AgR - questão de ordem) nº 1.880/SP - Rel. Min. Maurício Corrêa, decisão: 6-11-2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=348409>>. Acesso em 19 mai. 2015.

³³³ DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **Curso de Direito Processual Civil**: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. Vol. 3, pp. 377-378.

então, que a distribuição da reclamação deve ser para o mesmo Juízo que já se debruçou sobre a matéria e formou seu convencimento sobre a melhor solução para o deslinde do feito.

Em termos de eficácia da decisão final da reclamação, tem-se que, na hipótese de preservação da competência, seu efeito é limitado a determinar a avocação ou a remessa do processo em que se verificou a usurpação da competência. Na reclamação voltada a garantir a autoridade das decisões, a cassação da decisão exorbitante poderá ter eficácia *ex nunc* ou *ex tunc*, a depender das circunstâncias do caso concreto.

Scaff sustenta que são legitimados a ingressar perante o STF com uma reclamação o Fisco interessado, para a preservação da autoridade das decisões daquela Corte, pedindo a relativização da coisa julgada que decidiu pela inconstitucionalidade da norma, formalizada por meio de outros tribunais em contradição com o que decidiu o STF; assim como, os contribuintes que estiverem sendo onerados pela concorrência desleal, fruto da violação da neutralidade econômica dos tributos, decorrente da divergência jurisprudencial.³³⁴

Para a pesquisa, ganha especial relevo a reclamação como forma de instrumento garantidor da autoridade das decisões do STF, pois é com base neste instrumento processual que se desconstituirá a coisa julgada que viola o princípio da igualdade tributária, sendo, portanto, inconstitucional.

5.3.4 Atributos da decisão de inconstitucionalidade no cumprimento de sentença e em execução em face da Fazenda Pública

O parágrafo único do artigo 741, e o artigo 475-L, § 1º, do CPC, referem-se ao título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou em aplicação ou interpretação tidas por incompatíveis com a Constituição Federal.

Referidos dispositivos foram objeto de análise em páginas anteriores, em que se abordou a relativização da coisa julgada. Guardam relação com atividades desenvolvidas em duas relações processuais autônomas (processo de execução e processo de conhecimento).

Assim, cabe fazer menção aos mesmos, à medida em decorrem da atribuição de efeitos vinculantes às decisões do STF, por produzirem efeitos que se projetam sobre todos e também

³³⁴ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**, p. 127.

se revestirem de eficácia vinculante, na medida em que sua observância é obrigatória para todas as instâncias do Poder Judiciário e também para a Administração Pública.

Francisco ensina que tanto quanto a impugnação de que ora se trata, são válidos e úteis os embargos em face da Fazenda Pública do parágrafo único do artigo 741 do CPC, pois ambos vão ao encontro da necessidade de prevalência da orientação pacificadora do STF em desfavor da coisa julgada inconstitucional; não podendo se dar ao arrepio da irretroatividade garantida pelos direitos fundamentais constitucionais.³³⁵

Por fim, não é inútil ressaltar que a jurisprudência do STF deve nortear as decisões dos tribunais e juízes singulares do país, de modo a concretizar plenamente os princípios da legalidade e da isonomia. É necessário também manter a estabilidade dessa jurisprudência, sob pena de por em risco a segurança jurídica e a previsibilidade das relações jurídicas.

³³⁵ FRANCISCO, José Carlos. Coisa Julgada Inconstitucional e a Afirmação do Direito Judicial. **Revista de Processo Geral do Estado de São Paulo** nº 73/74, p. 190.

6 CONCLUSÃO

A relação jurídica tributária tem proteção constitucional, com amparo dos direitos fundamentais dos cidadãos e dos direitos subjetivos dos contribuintes, realizando a ideia fundamental do Estado do Direito. Dai porque dentre as conclusões que se pode extrair das limitações ao poder de tributar e das competências definidas, o ponto nuclear e a finalidade do conjunto de regras e princípios constitucionais em matéria tributária são a proteção dos interesses individuais em face do exercício da potestade impositiva estatal.

Na maioria das vezes, as relações jurídicas tributárias caracterizam-se como reiteração dos elementos fáticos que ensejam a incidência da norma tributária, tidas estas como relações jurídicas tributárias continuativas. São essas espécies de relações jurídicas que podem provocar a desigualdade tributária, quando provimento jurisdicional albergado pela coisa julgada vem a beneficiar um ou pequeno número de contribuintes.

Por coisa julgada, pode-se entender como o instituto jurídico processualístico que decorre da imutabilidade da decisão proferida pelo Poder Judiciário, devido ao esgotamento das vias recursais cabíveis contra essa decisão ou da demora na utilização dessas vias. A coisa julgada, por ser instituto inerente ao Estado Democrático de Direito, existe no ordenamento jurídico para promover a segurança jurídica e a proteção da confiança, por meio da estabilização dos provimentos jurisdicionais, reforçando a eficácia da sentença que decidiu sobre o mérito ou sobre a ação, para impedir novo questionamento sobre o direito posto na situação litigiosa.

A segurança jurídica exige o direito de acesso ao Judiciário como instância imparcial para a solução de conflitos. Em uma estrutura do Poder Judiciário, como a brasileira, onde há a pluralidade de órgãos de jurisdição dotados da mesma competência, é comum o surgimento de julgados díspares para casos semelhantes e de contribuintes do mesmo ramos de atividade econômica, o que causa situação de imprevisibilidade e desequilíbrio concorrencial.

Em um Estado Democrático de Direito, como o nosso, onde se permeiam princípios estatuídos no texto constitucional, como a igualdade, não se pode permitir a ocorrência de situações que levem a um desequilíbrio no mercado concorrencial, mormente quando decorrentes de atos do Poder Público, como uma decisão judicial transitada em julgado sobre matéria tributária que beneficia um agente econômico, ou pequeno grupo deles, em detrimento dos demais atores do mesmo segmento econômico.

Isto gera verdadeira afronta ao princípio da igualdade tributária, ocasionando quebra na neutralidade do tributo, à medida em que compromete a manutenção da livre concorrência pela desigualdade de condições entre os concorrentes.

O princípio da isonomia é considerado como um superprincípio, por ser princípio da mais alta hierarquia no ordenamento jurídico que informa as relações jurídicas tributárias e afastam qualquer interpretação constitucional ou legal que occasiona tratamento não isonômico.

Daí porque a relativização da coisa julgada tem se tornado necessária em casos de decisões judiciais que conduzem a resultados além ou aquém dos direitos e garantias constitucionais, visando elidir as injustiças que afrontam a estrutura do regime democrático.

Situações da espécie devem ser combatidas por meio de provocação junto ao STF, por meios de ações autônomas, visto que é a Suprema Corte quem cabe proteger a Constituição Federal, dando-lhe a devida interpretação a ser seguida por todos os administrados, assim como definir o sentido das dicções constitucionais. Até mesmo porque a doutrina entende que a decisão judicial transitada em julgado representa um comando jurídico que, como os demais, se submete ao crivo de constitucionalidade.

Ter-se-ia o efeito tal como uma consulta, com efeitos para o futuro. Portanto, a manifestação do STF será aplicada aos fatos supervenientes, não podendo retroagir aos fatos pretéritos que estavam sob a guarda da *res iudicata*.

Assim, o principal papel das decisões proferidas pelo STF que elucidem questões constitucionais tributárias consiste em relativizar a coisa julgada em matéria tributária, mediante uniformização de entendimento, visando o restabelecimento do princípio da igualdade tributária.

REFERÊNCIAS

- Alexy, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva, 2. ed. 4. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2015
- ALVIM, Eduardo Arruda. **Direito Processual Civil**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013
- ALVIM, Thereza. Repensando a Coisa Julgada. In: **Revista Autônoma de Processo nº 2**, Curitiba: Juruá Editora, 2007
- AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade: comentários ao art. 97 da Constituição e aos arts. 480 a 482 do Código de Processo Civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômano**. Trad. de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. São Paulo: Editora Nova Cultural. 1991
- _____. **Política**. Trad. de Mário da Gama Kury. Brasília. Editora Universidade de Brasília, 1985
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed., 2. tiragem, atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2001
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009
- _____. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**, 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012
- _____. **Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002
- _____. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013
- BARBOSA MOREIRA, José Carlos. **Comentários ao Código de Processo Civil**, Volume V. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, Rio de Janeiro, 1993
- _____. **O Novo Processo Civil Brasileiro: exposição sistemática do procedimento**. 27. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1963

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de Filosofia do Direito**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999

BUENO, Cassio Scarpinella. **Novo Código de Processo Civil Anotado**. São Paulo: Editora Saraiva, 2015

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2. ed. Coimbra: Edições Almedina, 1998

CARDOZO, José Eduardo Martins. **Da Irretroatividade da Lei**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009

_____. O Sobreprincípio da Segurança Jurídica e a Revogação de Normas Tributárias. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord). **Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**, 3. ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1999

_____. Norma e Lei. Mudança Jurisprudencial. In: idem (Coord). **Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013

CONRADO, Paulo Cesar. **Compensação Tributária e Processo**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003

CORREA, Walter Barbosa. Tensão entre o direito de tributar e o poder de tributar no Direito Tributário brasileiro. In: **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Editora Saraiva, 1984

COSTA, Alcides Jorge. **Contribuição ao Estudo da Obrigação Tributária**. 1972. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 1972.

_____. **Da Extinção das Obrigações Tributárias**. São Paulo, 1991

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2001

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. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **Curso de Direito Processual Civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais**, Volume 3. 4. ed. Salvador: Editora JusPODVM, 2007

DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo nº 55**, São Paulo: IMESP, 2001

_____. Relativizar a coisa julgada material. **Nova era do Processo Civil**, São Paulo: Malheiros Editores, 2004

_____. **Processo Civil Empresarial**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Coisa Julgada em Matéria Tributária e as Alterações sofridas pela Legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689/88)**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 125. São Paulo, 2006

FRANÇA, Rubens Limongi. **A Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido**. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000

FRANCISCO, José Carlos. Coisa Julgada Inconstitucional e a Afirmação do Direito Judicial. **Revista de Processo Geral do Estado de São Paulo nº 73/74**. São Paulo, 2011.

FREITAS JÚNIOR, Horival Marques de. **Repercussão Geral das Questões Constitucionais**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Processual). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2014.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na Norma Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Novo Curso de Direito Processual Civil**, Volume 2: processo de conhecimento (2ª parte) e procedimentos especiais. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação: aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e Autoridade da Sentença**. Trad. Alfredo Buzald e Benvido Aires; trad. textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente, Ada Pellegrino Grinover. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981

MACEDO, Alexander dos Santos. **Da Querela Nullitatis**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2005

MACHADO, Hugo de Brito. Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: idem (Coord.). **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 2006

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Divergência Jurisprudencial e Súmula Vinculante**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007

MARINONI, Luiz Guilherme. **A Ética dos Precedentes**: Justificativa do novo CPC. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014

_____. **Coisa Julgada Inconstitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010

_____. **Precedentes Obrigatórios**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013

MASCARO, Alysson Leandro. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Editora Atlas, 2013

MEDINA, José Miguel Garcia. **Novo Código de Processo Civil Comentado**: com remissão e notas comparativas ao CPC/1973. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015

MEDINA, José Miguel Garcia; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recursos e Ações Autônomas de Impugnação**: teoria geral e princípios fundamentais dos recursos cíveis; juízos de admissibilidade e de mérito; efeitos dos recursos; recursos em espécie, ação rescisória, *querela nullitatis insanabilis*. 3. ed. rev. e atua. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 3. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2014

MILANI, Daniela Jorge. Relativização da Coisa Julgada: uma interpretação segundo a lógica do razoável. In: AURELLI, Arlete Inês et al (Coord.). **O Direito de Estar em Juízo e a Coisa Julgada**: estudos em homenagem a Thereza Alvim. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Edições Almedina, 2004

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Por uma Teoria da Coisa Julgada Inconstitucional**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2005

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante**. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 13. ed. Rio de Janeiro, Volume I: Editora Forense, 1992.

PERON, Waine Domingos; BASTOS, Ramon Henriques. Norma Processual. Relativização da Coisa Julgada. In: MUNHOZ, Flávio de Sá et al. **Jurisprudência Administrativa Tributária Federal: estudos técnicos de acórdãos do CARF**. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2014

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O Controle Difuso de Constitucionalidade das Leis no Ordenamento Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010

PINTO, Antônio Mário de Abreu. Coisa Julgada em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (Coord.). **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005

PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Editora Dialética, 2005

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O Princípio da Coisa Julgada e o Vício de Inconstitucionalidade. In: idem (Org.). **Constituição e Segurança Jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa Julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004

ROSAS, Roberto. **Direito Sumular**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000

ROUBIER, Paul. **Le Droit Transitoire (conflit des lois dans le temps)**. 2. ed. Paris: Dalloz et Sirey, 1960

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo. Editora Dialética, 2006.

SOARES, Carlos Henrique. **Coisa Julgada Constitucional**. Coimbra: Edições Almedina, 2009

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975

TALAMINI, Eduardo. Embargos à execução de título judicial eivado de inconstitucionalidade (CPC ART. 741, PAR. UN.). In: DIDIER JR. Fredie (org). **Relativização da coisa julgada – enfoque crítico**. Salvador: Editora JusPodium, 2004

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Rio de Janeiro, Volume I: Editora Forense, 2000

THEODORO JUNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro. Reflexões sobre o princípio da intangibilidade da coisa julgada e sua relativização. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; DELGADO, José Augusto (Org.). **Coisa julgada inconstitucional**. Belo Horizonte: Editora Forum, 2006

TÔRRES, Heleno Taveira. O Poder Judiciário e o Processo Tributário: divergência jurisprudencial e coisa julgada nas relações tributárias continuativas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Separação dos Poderes e Efetividade do Sistema Tributário**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2010

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Editora Renovas, 2003

TUCCI, José Rogério Cruz e. **Limites Subjetivos da Eficácia da Sentença e da Coisa Julgada**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. Coisa Julgada e Inconstitucionalidade: alguns reflexos em matéria tributária. In: **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 2006

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014