

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
IBET**

**PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE**

**SEGURANÇA JURÍDICA E ISONOMIA NA AÇÃO  
RESCISÓRIA COM FUNDAMENTO NO PARECER  
PGFN N° 492/2012**

**ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SÃO PAULO**

**2014**

PAULO DE FIGUEIREDO FERRAZ PEREIRA LEITE

**Segurança jurídica e isonomia na ação rescisória com  
fundamento no Parecer PGFN nº 492/2012**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo, SP.

Março de 2014

## RESUMO

Discute-se no presente trabalho os argumentos favoráveis e contrários ao ajuizamento de ação rescisória pelas Fazendas Públicas com fundamento no artigo. 485, V, do Código de Processo Civil, ou seja, por violação a literal disposição de lei, nas hipóteses em que transitou em julgado decisão favorável ao contribuinte em sentido contrário ao que foi posteriormente decidido pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade sobre o mesmo dispositivo. Esta é a recomendação da Fazenda Nacional positivada por meio do Parecer PGFN nº 492/2012. Assim os argumentos são, do lado das Fazendas Públicas, o de que a manutenção da decisão violaria o princípio da isonomia, e também a livre concorrência. Por outro lado, a favor dos contribuintes está a proteção constitucional à coisa julgada no artigo 5º, XXXVI, da Constituição da República e que se consubstancia em uma das formas de manifestação do princípio da segurança jurídica. De uma análise dos princípios em conflito, verifica-se que não está autorizada a ação rescisória, pois o tratamento desigual encontra justificativa no valor da segurança jurídica, constitucionalmente previsto. Ademais, a ação rescisória não é o meio adequado a fazer prevalecer o entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal em relação a casos já julgados. Com efeito, não há violação a literal dispositivo de lei, mas apenas modificação no estado de direito que permite a revisão da sentença nas hipóteses de relação jurídica continuativa.

## ABSTRACT

It is discussed in the present work pleas for and against a “rescission lawsuit” by the Treasuries based on the article 485, V, of the Civil Procedure Code, in other words, based on the literal infringement of legal provision, in cases where a final and unappealable decision favorable to the taxpayer is unlike the sense that it is later decided by the Supreme Court in judicial review. The arguments raised by the Treasuries are that the maintenance of that decision would violate the principle of equality and also free competition. On the other hand, on behalf of taxpayers is the constitutional protection of *res judicata* in article 5, XXXVI, of the Brazilian Constitution which is one of the forms of expression of the principle of legal certainty . An analysis of the principles to the conflict leads to the conclusion that the “rescission lawsuit” is not authorized, because the unequal treatment is justified on the value of legal certainty, constitutionally protected. Moreover, the “rescission lawsuit” is not the suitable mean to enforce the understanding settled by the Supreme Court in relation to cases already judged. Whith that in mind, there is no literal infringement of legal provision.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>5</b>
<b>2. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES .....</b>	<b>7</b>
<b>3. PRINCÍPIOS.....</b>	<b>10</b>
<b>3.1 Segurança Jurídica .....</b>	<b>11</b>
<b>3.2 Isonomia.....</b>	<b>14</b>
<b>4. SEGURANÇA JURÍDICA X IGUALDADE NO CASO ANALISADO.....</b>	<b>17</b>
<b>4.1 Igualdade Fática X Igualdade Jurídica .....</b>	<b>17</b>
<b>4.2 As justificativas para um tratamento desigual.....</b>	<b>18</b>
<b>5. AÇÃO RESCISÓRIA .....</b>	<b>22</b>
<b>5.1 O Art. 485, V e a “violação a literal dispositivo de lei” .....</b>	<b>23</b>
<b>6. CONCLUSÕES.....</b>	<b>27</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>28</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O julgamento acerca da constitucionalidade de uma norma jurídica pelo Supremo Tribunal Federal não é, devido ao excessivo volume de processos e a morosidade do Poder Judiciário, imediato após o ajuizamento de uma ação buscando este provimento. Neste contexto, até o pronunciamento final do STF em sede de controle difuso de constitucionalidade são proferidas diversas decisões que tratam incidentalmente da constitucionalidade da norma objeto de controle e que podem transitar em julgado.

Ocorre que estas decisões transitadas em julgado podem refletir posicionamento distinto do que for posteriormente decidido pelo STF. Isto faz com que, em muitos casos, as decisões sejam objeto de ação rescisória pelas Fazendas Públicas com fundamento no art. 485, V, do Código de Processo Civil<sup>1</sup>, conforme orientação firmada no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2012.

O principal argumento utilizado é o de que a manutenção da decisão violaria o princípio da isonomia, servindo, assim, a ação rescisória como instrumento de uniformização de jurisprudência<sup>2</sup>. Violada a isonomia, no caso das relações continuativas do Direito Tributário, restaria também desobedecida a livre concorrência, princípio que rege a ordem econômica, nos termos do art. 170, V, da Constituição da República, e que encontra fundamento na isonomia.

Ocorre que esta prática pelas Fazendas Públicas encontra óbice na coisa julgada, direito fundamental expressamente garantido no art. 5º, XXXVI<sup>3</sup>, da Constituição da República e que se consubstancia em uma das formas de manifestação do princípio da segurança jurídica.

A questão envolve a análise de diversas questões, como a diferença nos efeitos produzidos no âmbito do controle difuso ou concentrado de constitucionalidade; quais os efeitos da declaração de inconstitucionalidade sobre a lei objeto de controle; qual a interpretação que deve ser realizada a partir da prescrição do art. 485, V, do Código de Processo Civil — ou seja, qual o conteúdo semântico da expressão “literal disposição de

---

<sup>1</sup> Art. 485 - A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: (...)

V - violar literal disposição de lei.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Da Impossibilidade Jurídica de Ação Rescisória de Decisão Anterior à Declaração de Constitucionalidade pelo STF no Direito Tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 5. p.62

<sup>3</sup> Art. 5º (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

lei” —; e por fim, qual dos princípios constitucionais envolvidos deve prevalecer na hipótese de conflito.

Para o deslinde do presente estudo o enfoque maior recairá sobre esta última questão, tecendo algumas considerações sobre as demais, para se aferir a (im)possibilidade de propositura de ação rescisória.

## 2. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

No dia 26 de maio de 2011 foi publicado o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 que manifesta a posição da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional acerca das decisões favoráveis aos contribuintes já acobertadas sob o manto da coisa julgada sobre matéria em que houve ulterior julgamento contrário do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou mesmo em julgamento de recurso submetido à sistemática da repercussão geral prevista no art. 543-B do Código de Processo Civil.

Destacamos do Parecer alguns trechos que assumem relevância para o desenvolvimento do presente trabalho:

“89. Nesse contexto, percebe-se que uma decisão judicial transitada em julgado que, eventualmente, desonere determinada empresa do pagamento de um dado tributo, quando inexistir decisão similar a beneficiar as demais empresas que atuam no mesmo segmento, possui o condão de *impactar de forma direta o desempenho da empresa-autora no mercado, tornando-a, ao menos em tese mais competitiva do que as demais*; daí que as decisões desse jaez configuram fatores capazes de abalar a desejada “neutralidade econômica dos tributos”, e, portanto, potencialmente interferem no equilíbrio concorrencial que se espera existente no mercado, especialmente tendo-se em conta a relevância que a carga tributária assume para a existência e sobrevivência dos agentes econômicos.

90. Uma vez compreendida a capacidade que esse tipo de decisão judicial possui de impactar as relações econômicas entre as empresas que atuam num mesmo mercado relevante, já se faz possível apreender, ainda que não em sua totalidade, **a magnitude da ofensa aos princípios da isonomia e da livre concorrência que seria infligida caso prevalecesse o entendimento de que a decisão tributária transitada em julgado** (voltada à disciplina de relação jurídica tributária de trato sucessivo), proferida em descompasso com posterior posição assumida definitivamente pelo STF possui o condão de continuar *irradiando a sua eficácia vinculante eternamente*, inclusive em relação a fatos geradores praticados pela empresa autora *após* a definição do tema pela Suprema Corte.

(,,)

95. Após todo o exposto, cabe, aqui, fazer algumas considerações de ordem prática, voltadas, num primeiro momento, para aquele Procurador da Fazenda Nacional que, eventualmente, deparar-se com uma coisa julgada tributária desfavorável à Fazenda Nacional, na qual se reconheceu, por exemplo, a inexistência de uma dada **relação jurídica**

**tributária de trato continuado** face à inconstitucionalidade da respectiva lei tributária de incidência.

Nessas hipóteses, caso constate que tal lei tributária já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte (que são aqueles definidos no parágrafo 51 deste Parecer<sup>4</sup>), o Procurador da Fazenda Nacional deverá adotar as seguintes providências:

1ª – analisar o cabimento, no caso, de ação rescisória. Sendo cabível, ***ação rescisória deverá ser ajuizada, requerendo-se: i - a desconstituição da coisa julgada tributária contrária ao posterior precedente do STF, com fulcro no art. 485, inc. V do CPC***”

(Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. DOU 26/05/2011 – destacamos)

Verifica-se, portanto, que os principais argumentos para justificar a propositura da ação rescisória para desconstituir a coisa julgada são os de violação aos princípios da isonomia e da livre concorrência, esta manifestação do primeiro. Isso porque um ambiente de livre concorrência somente é possível em situações de tratamento equivalente aos concorrentes em situação equivalente.

Outra forma de analisar estes princípios seria como formas de manifestação do princípio da justiça. No entanto, para manter coerência ao longo do estudo, e como o Parecer faz referência aos princípios da isonomia e da livre concorrência, sobre eles recairá a análise.

Deve-se ressaltar, antes de tudo, que a suposta violação a esses princípios apenas ocorre para as relações jurídico-tributárias continuativas, pois apenas nestas a decisão continua a produzir efeitos e é capaz de provocar desequilíbrio econômico.

No âmbito da Ciência do Direito há quem afirme que o princípio da segurança jurídica deve ser mitigado em decorrência de violação ao princípio da livre concorrência, que encontra amparo na isonomia.<sup>5</sup>

Neste sentido, o José Augusto Delgado afirma que:

---

<sup>4</sup> Nota 40 do Parecer: São definitivos e objetivos, pelas razões aventadas ao longo deste Parecer, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 19 de fevereiro de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, trate-se de precedente formado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 19 de fevereiro de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

<sup>5</sup> 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: Dialética e Fortaleza: ICET. 2006. p. 127

ao deparar com um conflito entre os princípios da coisa julgada e outros postos na Constituição, averiguar se há solução pela aplicação do superprincípio da proporcionalidade e da razoabilidade, fazendo prevalecê-los no caso concreto, conduz a uma solução justa e ética e nunca àquela que acabaria por consagrar uma iniquidade, uma imoralidade.<sup>6</sup>

Humberto Theodoro Junior, por sua vez, afirma que a coisa julgada deve poder ser rescindida em hipóteses além das excepcionais da ação rescisória, pois, do contrário, se caminhar para um fenômeno de condução da sentença a hierarquia superior à da Constituição.<sup>7</sup>

Ocorre que a questão não é tão simples como quer fazer parecer a PGFN e estes cientistas do Direito. Com efeito, a coisa julgada se consubstancia em um dos instrumentos de realização da segurança jurídica, não podendo ser simplesmente flexibilizada ou desconsiderada.

A coisa julgada é uma das formas de garantia da certeza das decisões judiciais e da confiança que esta certeza proporciona aos indivíduos de quais são as consequências das suas condutas.<sup>8</sup> Confiança e certeza são formas de manifestação do princípio da segurança jurídica.

Nesta perspectiva, a questão envolve segurança jurídica e coisa julgada, de um lado, e isonomia e livre concorrência de outro. Passemos, então, a uma análise mais pormenorizada destas normas.

---

<sup>6</sup> DELGADO, José Augusto. “Efeitos da Coisa Julgada e Princípios Constitucionais”. In. NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica. 2002. p. 78

<sup>7</sup> THEODORO JR., Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. “A Coisa Julgada Inconstitucional e os Instrumentos Processuais para o seu Controle. In. NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). op. cit.

<sup>8</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Coisa Julgada e Estado de Direito”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva, PEIXOTO, Marcelo Magalhães, ELALI, André (coord.) *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora. 2005. p. 99

### 3. PRINCÍPIOS

A expressão “princípio” possui vasto conteúdo semântico, apresentando, como a maioria das expressões da linguagem jurídica, latente polissemia. É utilizada pela Ciência do Direito para a descrição de objetos de circunscrições diversas<sup>9</sup>, referindo-se a realidades jurídicas amplamente distintas.

Paulo de Barros Carvalho utiliza a expressão “linha diretiva” para se referir aos princípios, afirmando que eles orientam a compreensão de outras normas, como um fator aglutinante que confere unidade relativa às normas por ele abrangidas. Princípio seria um vetor interpretativo do ordenamento.<sup>10</sup>

Em momento distinto o Autor afirma que os princípios podem assumir quatro feições, quais sejam: em a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.<sup>11</sup>

Em caso de colisão entre princípios, é necessário esclarecer que eles “*representam razões que podem ser afastadas por razões antagônicas.*”<sup>12</sup> Justamente por isso, a desconsideração de princípios é a forma jurídica de testar sua eficácia como vetor relevante do sistema.<sup>13</sup>

Assim, verifica-se que isonomia e segurança jurídica são princípios, pois são linhas diretivas do ordenamento. Ademais, são princípios como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo. No entanto, a segurança jurídica não é apenas uma norma jurídica portadora de valor expressivo, mas também uma norma que estipula limites objetivos.

Passemos, então, à análise dos princípios específicos envolvidos no caso em debate, para averiguar como proceder em eventual conflito entre eles, sempre atentando para o fato de que eles, por serem princípios, não possuem conteúdo absoluto.

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Sobre os Princípios Constitucionais Tributários”. In *Revista de Direito Tributário* nº 55/143. p. 143

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva. 2010. p. 195

<sup>11</sup> Idem. p. 191

<sup>12</sup> ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrecht*. 5. ed. Berlim: Suhrkamp. 2006, trad. port. de SILVA, Virgílio Afonso da. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros. 2008. p. 105

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Princípios e Sobreprincípios na interpretação do Direito”. *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*. Porto Alegre. 2011. p. 145

### 3.1 Segurança Jurídica

Sobre o princípio da segurança jurídica diversas são as manifestações da Ciência do Direito. Nesta perspectiva, apenas por meio da análise de algumas posições será possível elaborar uma proposição de consenso.

Em primeiro lugar é necessário esclarecer que o fato de ser o princípio da segurança jurídica implícito resulta apenas em diferença formal. Eles possuem a mesma positividade que os princípios explícitos. O grau de eficácia, por sua vez, varia de princípio para princípio, caso a caso, independentemente do fato de ser ou não explícito<sup>14</sup>. Sendo assim, não é necessário expressar o que já está implícito no texto constitucional, como ocorre diversas vezes na Constituição brasileira.

Paulo de Barros Carvalho trata o princípio da segurança jurídica como um sobreprincípio, ou seja, um princípio que se realiza pela atuação conjunta de outros princípios.<sup>15</sup> No caso da segurança jurídica, ela seria realizada por meio da igualdade, legalidade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, etc.<sup>16</sup>

O autor, então, afirma que o objetivo deste sobreprincípio seria “*coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta*”<sup>17</sup>.

O princípio da segurança jurídica é um dos princípios gerais do Direito, que são os vetores do ordenamento jurídico. Nesta perspectiva, o referido princípio traz estabilidade para as relações jurídicas e a previsibilidade das consequências das condutas na vida social.<sup>18</sup>

Sobre a relação entre segurança jurídica e previsibilidade, esclarecedoras são as palavras de Geraldo Ataliba. “*O quadro constitucional que adota os padrões do constitucionalismo (...) de instituições republicanas (...) postula absoluta e completa*

---

<sup>14</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros Editores

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 196

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “Sobre os Princípios Constitucionais Tributários”. op. cit. p. 150

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 198

<sup>18</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio, *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2009. pp. 123-124

*previsibilidade da ação estatal pelos cidadãos e administrados.*”<sup>19</sup> E arremata que “*O Estado não surpreende seus cidadãos; não adota decisões inopinadas que os aflijam.*”<sup>20</sup>

José Souto Maior Borges, por sua vez, atrela a ideia de segurança jurídica à de um valor imanente ao ordenamento jurídico, e que, justamente por isso, é uma questão de Direito Positivo e não apenas axiológica<sup>21</sup>.

Passando à análise da segurança jurídica como direito fundamental, resta evidente a coincidência de seu pensamento com o de Paulo de Barros Carvalho sobre ser um princípio que realiza por meio de outras normas constitucionais, ao afirmar que “*Todos os dispositivos que instituem garantias constitucionais buscam, em última análise, assegurar, literalmente: “tornar seguros” os direitos que esses dispositivos adnumeram.*”<sup>22</sup>

Neste contexto, “*no plano sintático do inter-relacionamento normativo, particularmente no art. 5º, transparece a dependência, o entrelaçamento da segurança com outros direitos e garantias constitucionais.*”<sup>23</sup>

Humberto Ávila, por sua vez, se refere à segurança jurídica como um subprincípio do sobreprincípio do Estado de Direito, podendo ser analisada sob diferentes perspectivas.

Para o presente trabalho assumem maior relevância as perspectiva da segurança jurídica como: a) *princípio* que “*estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público*”<sup>24</sup>; e como b) *limitação positiva*, pois “*impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa.*”<sup>25</sup>

Nesta perspectiva, independentemente da definição do conceito de “segurança jurídica”, em nenhum momento houve separação da ideia de previsibilidade, e de certeza. Assim, pode-se afirmar que a segurança jurídica verdadeiro objetivo do sistema jurídico.<sup>26</sup>

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores. p. 171

<sup>20</sup> Idem. p. 173

<sup>21</sup> BORGES, José Souto Maior. “Princípio da Segurança Jurídica na Criação e aplicação do Tributo” In *Revista de Direito Tributário* 63/206. p. 206

<sup>22</sup> Idem. p. 206

<sup>23</sup> Idem. p. 207

<sup>24</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2010. pp. 308-309

<sup>25</sup> Idem. p. 309

<sup>26</sup> ROUBIER, Paul. *Droits Subjectifs et Situations Juridiques*, Paris: Dalloz, 1963

Deve-se esclarecer, entretanto, que a previsibilidade do direito positivo não é absoluta. Isto porque o direito se manifesta por linguagem e a linguagem jurídica é dotada de grande variedade de termos vagos<sup>27</sup> e ambíguos<sup>28</sup>, além de não conseguir abarcar todas as situações possíveis. Nesta medida, a previsibilidade deve ser entendida de forma que as incertezas não passem do limite do razoável.<sup>29</sup>

Dessa forma, verifica-se que não só a segurança jurídica se realiza por meio outros princípios e regras do ordenamento, como também ela se manifesta de variadas formas como a confiança, a certeza e a boa-fé, que são manifestações da previsibilidade e estabilidade do ordenamento. Estas formas de manifestação da segurança jurídica atuam para garantir o “câmbio das expectativas”<sup>30</sup>. No entanto, a segurança jurídica, além de criar condições de certeza, cria condições de igualdade.<sup>31</sup>

Neste contexto, “*A igualdade é um atributo da segurança que diz respeito não ao conteúdo, mas ao destinatário das normas, garantindo segurança a norma que obedece o princípio da isonomia.*”<sup>32</sup> O tratamento equivalente é uma forma de garantir o cumprimento à segurança jurídica em conjunto com a estabilidade do ordenamento que permita a previsibilidade das consequências das condutas.

Analisemos, então, o princípio da igualdade para dar continuidade ao raciocínio.

---

<sup>27</sup> Vaguidade é a imprecisão do significado de uma expressão, é a impossibilidade de determinação dos objetos abrangidos por um significado. A título de exemplo, ela ocorre nos casos em que uma palavra tem como critério de aplicação uma característica que se altera de forma contínua (idade – jovem). (CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 31).

Um termo é vago, assim, quando há um “campo de incerteza relativa ao quadramento de um objeto na denotação correspondente ao signo” (CARVALHO, Paulo de Barros. “O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias.” In: CARVALHO, Paulo de Barros ET AL, *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. V.3. Barueri: Manole. 2005. p. 22-23)

A vaguidade é vício capaz de atingir a todos os termos. Esta propriedade é tratada por CARRIÓ como vaguidade potencial dos termos, decorrente da textura aberta da linguagem (*Notas sobre Derecho y Lenguaje*. op. cit., p. 35).

<sup>28</sup> Ambiguidade é a propriedade de uma palavra assumir significação distinta conforme se altera o contexto em que está inserida. É “caso de incerteza designativa, em virtude da coexistência de dois ou mais significados” (CARVALHO, Paulo de Barros, *O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias*, op. cit. p. 22-23)

<sup>29</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Coisa Julgada e Estado de Direito”. op. cit. p. 102

<sup>30</sup> FERRAZ JR, Tercio Sampaio. “Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias”. *Revista de Direito Tributário* 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1981. p. 51

<sup>31</sup> Idem. p. 51

<sup>32</sup> Idem. p. 51

### 3.2 Isonomia

O princípio da igualdade ou da isonomia é atualmente descrito por meio do enunciado segundo o qual “todos devem receber tratamento igual, admitindo-se o tratamento desigual na medida das desigualdades”. Este princípio é um comando que se direciona aos três Poderes, mas especialmente ao Poder Legislativo.

A concepção de igualdade, no entanto, não deve se ater apenas ao que historicamente se afirma ser a isonomia, mas deve se pautar pelo sistema constitucional brasileiro vigente, por meio de interpretação sistemática em conjunto com outros princípios constitucionais.<sup>33</sup>

Nesta perspectiva, o conteúdo jurídico do princípio da isonomia é o de que a lei não deve prever situações de privilégios de um lado, e perseguições, de outros. Ela é a forma de regulação da vida em comunidade e, nessa função deve dispensar tratamento equitativo aos indivíduos que a ela se submetem.<sup>34</sup>

No entanto, tratar equitativamente não significa dispensar o mesmo tratamento a todas as pessoas submetidas à lei. As pessoas são distintas por natureza e, justamente por isso, é possível que a lei estabeleça disciplinas distintas para situações igualmente diferentes.<sup>35</sup>

Assim ocorre com as disciplinas jurídicas diferenciadas para a criança e o adolescente, para o idoso, para as mulheres em gestação, para as pessoas com deficiência, etc.

O que se deve interpretar a partir do conteúdo do princípio da igualdade, portanto, é que as desigualdades sejam decorrentes das aptidões pessoais e não de gênero, etnia, religião ou posicionamento político.<sup>36</sup> A igualdade buscada pelas Constituições não é a da matemática, de total equivalência. “*É antes, uma proporcionalidade, um analogon entre bens e pessoas*”<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores. p. 159

<sup>34</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2003. p. 10

<sup>35</sup> Idem. p. 10

<sup>36</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988. Volume 1*. São Paulo: Saraiva. 1990. pp. 26-27

<sup>37</sup> BORGES, José Souto Maior. “Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo” op. cit. p. 209

Tanto é assim que “*o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais.*”<sup>38</sup> Isso porque, pelo fato de os indivíduos serem distintos, a lei deve ser desigual justamente com o objetivo de se alcançar maior igualdade.

Ocorre que, para que um tratamento desigual seja legítimo, ele deve ser justificado. Assim, José Artur Lima Gonçalves<sup>39</sup>, consciente do que significa o implemento do valor da isonomia em cada caso concreto, propõe ao intérprete um itinerário seguro para se aferir eventual ofensa ao princípio:

Para que se afira a existência ou não de ofensa ao princípio da isonomia em matéria tributária, sugere-se que o pesquisador siga o seguinte roteiro sistemático ao deparar-se com a norma que crie discriminação:

- a) dissecar a regra-matriz de incidência tributária em seus cinco critérios;
- b) identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada;
- c) verificar se há correlação lógica entre o elemento de discriminação e a diferenciação de tratamento procedida e
- d) investigar se há relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional.

Neste sentido Humberto Ávila afirma que deve haver “fundamento justificativo” decorrente de interesse público para admitir um tratamento desigual. O critério de *discrimen* deve possuir fundamento na Constituição da República e ser proporcional – entendida a proporcionalidade em sentido amplo, abrangente da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito.<sup>40</sup>

O afastamento da igualdade deve servir à promoção de uma finalidade constitucionalmente estabelecida; o meio escolhido deve ser adequado e necessário à promoção do fim, bem como a ponderação entre os efeitos negativos do afastamento da igualdade e os efeitos positivos da promoção do fim devem resultar numa equação proporcional.<sup>41</sup>

No entanto, a questão do tratamento igual e do tratamento desigual não se refere sempre à mesma realidade. Isso porque é possível distinguir entre os planos da

---

<sup>38</sup> Idem. p. 12

<sup>39</sup> *Isonomia na norma tributária*, São Paulo, Malheiros, 1993, p. 75.

<sup>40</sup> ÁVILA, Humberto. op. cit. p. 353

<sup>41</sup> ÁVILA, Humberto. op. cit.. p. 359

igualdade jurídica e o da igualdade fática. A primeira se refere às ações estatais em si, enquanto a segunda se refere às consequências dessas ações estatais.<sup>42</sup>

Nesta perspectiva não são raras as vezes em que para promover uma situação de igualdade fática, provoca-se uma situação de desigualdade jurídica, sendo a recíproca igualmente verdadeira.<sup>43</sup> Assim, identificado a partir do *caput* do art. 5º da Constituição um sobreprincípio da igualdade que contenha tanto o da igualdade jurídica como o da fática, seria possível afirmar que em algumas hipóteses existiria um paradoxo da igualdade.<sup>44</sup>

Ocorre que, de uma análise mais profunda acerca da questão, verifica-se que a igualdade jurídica não pode ser renunciada em momento algum, seja por ser um princípio constitucional, seja por uma questão pragmática de ser de mais fácil e segura aplicação do que a igualdade fática.<sup>45</sup>

De maneira mais clara, o que se quer dizer é que as normas jurídicas sempre buscam uma situação de isonomia, mas existem situações em que, por mais que se parta do mesmo enunciado, é produzida uma situação desigual no plano fático. Isto não significa, porém, que o princípio da isonomia foi desobedecido, pois da mesma forma que os indivíduos são distintos, os aplicadores do direito também o são, possuindo um juízo de convencimento igualmente distinto. Não há como garantir que as consequências das ações estatais sejam sempre as mesmas.

Ademais, permanecendo na pragmática, a igualdade jurídica apresenta possibilidade de controle muito mais simples e efetiva que a igualdade fática. Isso porque existem limites fáticos às possibilidades de controle da igualdade fática.

Partindo deste raciocínio, constata-se que uma situação de desigualdade é apta a justificar um tratamento desigual e, justamente por isso, o conteúdo do princípio da isonomia não é absoluto, podendo ser relativizado em face de conflitos com outros princípios constitucionais relevantes.

---

<sup>42</sup> ALEXY, Robert. op. cit. p. 416

<sup>43</sup> ALEXY, Robert. op. cit.p. 417

<sup>44</sup> ALEXY, Robert. op. cit.p. 417

<sup>45</sup> ALEXY, Robert. op. cit.p. 418-419

#### **4. SEGURANÇA JURÍDICA X IGUALDADE NO CASO ANALISADO**

Ao aplicar as considerações anteriores à hipótese em comento, ou seja, o conflito entre os princípios da segurança jurídica e da isonomia na propositura de ação rescisória para desconstituir a coisa julgada favorável ao contribuinte com fundamento em decisão contrária do STF em sede de controle de constitucionalidade, verifica-se que a análise deve se pautar pelo caso concreto.

Com efeito, deve-se aferir se as desigualdades existentes no caso concreto são de fato violadoras do princípio da isonomia, ou se na realidade o tratamento desigual era justificado. Mas não é só. É necessário também analisar se a desigualdade existente ocorre no plano jurídico ou no plano fático.

##### **4.1 Igualdade Fática X Igualdade Jurídica**

A existência de uma decisão que beneficie um ou mais contribuintes em detrimento dos demais é uma situação de desigualdade fática, pois se encontra no plano das consequências das ações estatais. Como as ações estatais – procedimento legislativo e prolação de uma sentença – foram iguais, não há desigualdade jurídica.

Dessa forma, a existência de decisões conflitantes a casos equivalentes se encontra no campo das desigualdades fáticas, ou seja, no plano das consequências das ações estatais e, que se consubstancia no tratamento desigual a indivíduos em situação supostamente equivalente. Ela é uma consequência da discricionariedade judicial que, por sua vez, decorre da já citada “textura aberta da linguagem”. Partindo das ideias de Hart<sup>46</sup>, ela está ligada à indeterminação que acomete a comunicação dos padrões de comportamento de maneira a prejudicar sua aplicação. Uma das principais causas da textura da linguagem seria a indeterminação de finalidade dos comandos.

Com efeito, a indeterminação para se comunicar um padrão de comportamento permite que um mesmo comportamento seja entendido de maneiras muito distintas, ocasionando aplicações igualmente distintas. Cada aplicador do direito entende certo padrão de comportamento de uma maneira, provocando a discricionariedade judicial.

---

<sup>46</sup> HART, Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 2001, pp. 140-142

Além disso, a atividade enunciativa produz enunciados que se aplicam às situações de maneira geral. Não há como um enunciado contemplar todas as situações possíveis.

A atividade enunciativa busca abarcar o maior número possível de situações. Entretanto, é atividade impossível contemplar todas as situações. Justamente por isso, como forma de buscar afastar as “falsas lacunas” do ordenamento são muitas vezes utilizados conceitos indeterminados nas normas abstratas.

Ocorre que a necessidade de determinação do conteúdo normativo na produção da norma concreta, a partir de uma norma jurídica com conceito indeterminado, provoca a discricionariedade judicial. Isso porque cada magistrado aplicará a norma jurídica de forma distinta, com o seu próprio conteúdo de determinação.

Nesta perspectiva, como já esclarecido anteriormente, na hipótese de um suposto paradoxo da igualdade em que se verifica, de um lado, uma situação de igualdade jurídica, e de outro, uma situação de desigualdade fática, não há violação ao princípio da isonomia.

Entretanto, ainda que se entenda de maneira contrária, passemos à análise dos motivos aptos a justificar um tratamento desigual.

## 4.2 As justificativas para um tratamento desigual

Constatada a desigualdade no tratamento, se torna relevante analisar a existência de fundamento justificativo para tanto. Nesta perspectiva vale recordar que o Direito, por ser um sistema nomoempírico prescritivo<sup>47</sup>, admite a coexistência de normas contraditórias<sup>48</sup>. Tanto é assim que “*jamais foi motivo de espanto – diga-se logo – o fato de o direito ser aplicado diferentemente a casos iguais*”.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> Os sistemas se dividem da seguinte maneira :

- a) reais (constituídos por objeto do mundo físico e social e, assim, extralinguísticos);
- b) proposicionais (constituídos por proposições)
  - b.1) nomológicos (as proposições são ideais)
  - b.2) nomoempíricos (as proposições têm referência empírica)
    - b.2.1) descritivos
    - b.2.2) prescritivos (dentro dos quais se encontra o sistema jurídico).

(NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 4)

<sup>48</sup> Idem. p. 35

<sup>49</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit. p.62

Ademais, o princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição da República prescreve expressamente que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Neste contexto, ninguém pode ser obrigado a adotar um comportamento sem previsão legal e, justamente por ausência desta última, ninguém pode ser obrigado a ajuizar uma demanda judiciária. Todos o fazem para resguardar seus direitos e interesses, mas ninguém pode ser obrigado a tanto.

Isto significa, portanto, dizer que — em virtude de nem todos ajuizarem ações para resguardar seus direitos diante de uma situação de suposta injustiça — são incontáveis os casos em que a pessoas supostamente iguais é dispensado tratamento distinto, sem que se verifique qualquer violação ao princípio da isonomia. Com efeito, este princípio determina que não deve haver tratamento desigual a pessoas que se encontram em situação de igualdade devido a um critério injustificado de diferenciação.

Ora, a pluralidade de magistrados no País permite que em casos análogos sejam proferidas decisões contraditórias, pois a interpretação é individual. Isto significa que, sendo a interpretação a construção de sentido e a norma jurídica a construção que se faz a partir do texto de direito positivo, cada juiz construa uma norma jurídica distinta a partir do mesmo dispositivo legal, pois cada um se encontra em contexto – conjunto de textos que influenciam a conduta – distinto.

Da mesma forma, a pluralidade de advogados é ainda maior, o que faz com que a abordagem das questões em busca da convicção do juiz seja, também, diferente caso a caso. Isto faz com que o contexto, já distinto, de cada juiz seja alterado, o que gera reflexos no processo interpretativo de construção de sentido da norma jurídica.

Neste sentido, esclarece Tercio Sampaio Ferraz Jr. que:

A questão, portanto, não está na ocorrência de uma diferença distintiva, mas se o parâmetro que a criou legitima-se constitucionalmente. É preciso, pois, diante de um parâmetro, verificar se as situações são ou não com ele compatíveis. A igualdade/desigualdade é função desse parâmetro. Até porque em nome do parâmetro pode-se explicar e justificar uma desigualdade: por exemplo, entre quem recorre e quem não recorre ao Judiciário. No caso da coisa julgada, o parâmetro é a segurança, sendo por força dela que sentenças valem *inter partes*, admitindo, assim, a configuração de situações diferentes.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> FERRAZ JR. Tercio Sampaio. “Coisa Julgada em Matéria Tributária e as Alterações Sofridas pela Legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689/88)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 125. São Paulo: Dialética. 2006. p. 78

Assim, a estabilidade das relações jurídicas por meio da coisa julgada é uma necessidade do sistema jurídico, mesmo que isso represente a estabilização de decisões distintas a casos análogos. Isso porque, admitida a ação rescisória como pretendido pela Fazenda Nacional no já referido Parecer 492/2012, “*teríamos a provisoriedade de todas as decisões que não fossem do STF sobre questão constitucional, ainda quando transitadas em julgado, formal e materialmente*”<sup>51</sup>.

Com efeito, a segurança jurídica é uma necessidade e um objetivo do ordenamento. Neste sentido, afirma Weinberger que o ordenamento deve assegurar que:

a) sejam *determináveis* os deveres e os direitos que temos, b) cada qual possa contar com uma proteção eficaz dos seus direitos pelo ordenamento jurídico, e c) o teor das decisões jurídicas seja previsível em *elevado grau*.”<sup>52</sup>

Isto significa dizer que “*a segurança jurídica somente pode ser representada como determinabilidade, não apenas da norma jurídica, mas sobretudo dos critérios das decisões jurídicas.*”<sup>53</sup> A segurança jurídica não demanda uma previsibilidade absoluta das consequências das condutas individuais, mas, como já esclarecido, uma previsibilidade em elevado grau.

Ora, admitir que uma desigualdade fática produzida, ressalte-se, por uma situação de igualdade jurídica, não pode ensejar seja desconsiderada ou relativizada a coisa julgada. Isso porque a estabilidade das relações jurídicas, com a previsibilidade em alto grau do teor das decisões e a possibilidade de determinação do conteúdo das normas jurídicas e dos critérios das decisões jurídicas representam fundamento justificativo decorrente de interesse público para que se admita um tratamento desigual sem que haja suposta violação ao princípio da isonomia.

Com efeito, quando chegamos ao quarto item do roteiro proposto por José Artur Lima Gonçalves – investigar se há relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional – verificamos que o tratamento desigual tem pertinência lógica e relação de subordinação com o valor da segurança jurídica, positivado no texto constitucional. Nesta perspectiva, não haveria ofensa ao princípio da isonomia.

<sup>51</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit. . p.62

<sup>52</sup> WEINBERGER, Ota. *Norm und Institution. Eine Einführung in die Theorie des Rechts*. Viena: Mogúncia. 1988. p. 38 *apud* ÁVILA, Humberto. op. cit. p. 312

<sup>53</sup> ÁVILA, Humberto. op. cit. p. 313

Ora, o princípio continua a existir com todos os seus efeitos a serem potencialmente produzidos, mas no caso deste conflito específico com a segurança jurídica seu alcance foi restringido, sendo admitido um tratamento desigual plenamente justificado.

É necessário destacar que, se não é possível afirmar o que é justo, o ordenamento permite que ao menos se afirme o que é jurídico. E isto é apenas proporcionado com a obediência à segurança e o respeito ao instituto da coisa julgada.<sup>54</sup>

Com isso se conclui que a estabilidade das relações jurídicas, decorrência da segurança jurídica, é uma necessidade, verdadeiro objetivo do ordenamento, mesmo que isso implique existência de decisões distintas a casos análogos. Nesta perspectiva, a segurança jurídica encontrada por meio da coisa julgada prevalece sobre a isonomia e a livre concorrência, pois o ordenamento não consegue ser uniforme sem violar a segurança jurídica.

No entanto, caso assim não se entenda, passemos à análise da legitimidade da propositura da ação rescisória pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional com os fundamentos costumeiramente utilizados.

---

<sup>54</sup> FERRAZ JR, Tercio Sampaio. “Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias”. op. cit. p. 51

## 5. AÇÃO RESCISÓRIA

Como já transcrito em linhas anteriores, o fundamento indicado no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 para o ajuizamento de ação rescisória pela PGFN na hipótese de coisa julgada tributária desfavorável à Fazenda Nacional, na qual se reconheceu a inexistência de uma dada relação jurídica tributária de trato continuado face à inconstitucionalidade da respectiva lei tributária de incidência, é o art. 485, V, do Código de Processo Civil.

Neste contexto, em primeiro esforço será analisado o instituto da ação rescisória, para então passar à análise da hipótese utilizada pela PGFN para sua propositura.

A ação rescisória é instrumento processual de natureza constitutiva negativa em relação à coisa julgada material formada em uma relação jurídica determinada.<sup>55</sup> Com efeito, a ação rescisória tem por objeto o julgamento proferido em outra ação. Assim, não se examina o direito das partes envolvidas na sentença objeto de rescisão, mas a prestação jurisdicional entregue por meio da sentença transitada em julgado.<sup>56</sup>

Verifica-se, assim, que “*Não é contra os efeitos que se quer a rescisão: é contra a decisão trânsita formalmente em julgado.*”<sup>57</sup> Apesar de ser proposição de conhecimento notório, é sempre necessário destacar que ação rescisória não é um recurso. Justamente por isso, ela não é instrumento processual apto à discussão acerca do mérito da decisão, se esta foi justa ou não, mas apenas à reparação de vícios na sentença proferida – excetua-se dessa consideração a hipótese de rescisória prevista no inciso VII do art. 485, do CPC<sup>58</sup>.

Caso seja rescindida a sentença proferida, sempre de acordo com as excepcionais hipóteses previstas no rol taxativo do art. 485 do CPC, será proferida outra sentença, na qual se pode questionar o atendimento à justiça ou à isonomia. No entanto, esta discussão só existirá caso seja rescindida a primeira sentença e apenas nas restritas hipóteses previstas em lei.

---

<sup>55</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil – Volume 5 – Recursos. Processos e Incidentes nos Tribunais. Sucedâneos Recursais: Técnicas de controle das decisões jurisdicionais*. São Paulo: Saraiva. 2008. pp. 319-321

<sup>56</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado da Ação Rescisória*. Campinas: Bookseller. 1998. pp. 135-136

<sup>57</sup> Idem. p. 185

<sup>58</sup> Art. 485 (...) 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;

Nesta linha de raciocínio, a ação rescisória não se presta à realização de justiça, mas à proteção do ordenamento jurídico contra vícios expressa e excepcionalmente previstos pelo próprio ordenamento. Justamente por isso, o que é objeto de rescisão é a sentença e não seus efeitos.

Ora, se uma sentença foi proferida com pleno atendimento a todos os dispositivos que regem o processo judicial e transitou em julgado, sem ofensa a qualquer das hipóteses previstas no art. 485, do CPC, não pode ela ser objeto de ação rescisória, pois produz efeitos que ofendem o princípio da isonomia.<sup>59</sup>

Pontes de Miranda não poderia ser mais claro ao afirmar que “*A atribuição de coisa julgada põe acima da ordem jurídica, das regras jurídicas, o interesse social de paz, de fim à discussão, mesmo se foi injusta a decisão.*”<sup>60</sup>

Passemos então à análise da hipótese prevista no inciso V, do art. 485, que é o fundamento para a propositura da ação rescisória, nos termos do Parecer nº 492/2012.

### 5.1 O Art. 485, V e a “violação a literal dispositivo de lei”

A leitura superficial do dispositivo previsto no art. 485, V, do CPC produz no apressado leitor a ideia de uma suposta restrição à violação apenas de dispositivos de lei. No entanto, esta restrição é amplamente afastada por doutrina e jurisprudência pátrias, devendo “lei” ser interpretada como “norma jurídica”.

As dúvidas e os debates que recaem sobre este dispositivo atualmente se encontram no alcance da expressão “literal”. Nesta perspectiva, a violação a literal dispositivo de lei deve ser entendida como violação manifesta e flagrante a um dispositivo legal.<sup>61</sup>

Ora, isto significa dizer que só há possibilidade de violação a literal dispositivo de um texto de lei quando a este dispositivo é atribuído um único sentido, sendo abandonado o restante do vasto conteúdo de sentido que apresenta.<sup>62</sup> Do contrário, não há “literal dispositivo de lei”, pois mais de um sentido é admitido para o mesmo dispositivo.

<sup>59</sup> RÊGO, Bruno Noura de Moraes. *Ação Rescisória e a Retroatividade das Decisões de Controle de Constitucionalidade das Leis do Brasil*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2001. pp. 245-246

<sup>60</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil*. t. 5. Rio de Janeiro: Editora Forense. 1997. p. 100

<sup>61</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. op. cit. p. 339

<sup>62</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses. 2009. pp. 586-588

Assim, caso mais de um sentido seja atribuído e admitido para o mesmo dispositivo, sem abandono de todo o conteúdo semântico em detrimento de um único sentido, não se pode cogitar de violação a literal dispositivo de lei.

Justamente esta a razão de ser do Enunciado de Súmula do STF nº 343 que prevê expressamente que “*Não cabe ação rescisória por ofensa a literal dispositivo de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.*”

Ora, se a decisão se baseou em interpretação controvertida, por óbvio que a decisão proferida não violou inequivocamente um dispositivo, na medida em que mais de uma interpretação possível era aceita judicialmente.

Isto não significa, no entanto, que a existência de alguns acórdãos em oposição a uma jurisprudência consolidada represente interpretação controvertida.<sup>63</sup> Para que esta se configure deve haver um equilíbrio, ainda que não seja total, entre decisões adotando uma e outra interpretação a partir do mesmo dispositivo legal.

Deve-se ressaltar que a jurisprudência do STF<sup>64</sup> e do STJ<sup>65</sup> está sedimentada quanto à questão de afastar à aplicação do Enunciado nº 343 no que se refere à interpretação de matéria constitucional. Ocorre que, ao afastar a aplicação da Súmula por se tratar de matéria constitucional sob o argumento da força normativa da Constituição ou do princípio da máxima efetividade da Constituição não se observa a previsão do art. 5º, XXXVI da Constituição da República, que determina que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”.

Isso porque da mesma forma que no referido art. 485, V, “lei” deve ser entendida como “norma jurídica”, no art. 5º, XXXVI deve-se proceder da mesma forma. Com efeito, norma jurídica – aí abrangida a construção de sentido a partir do texto da Constituição – não pode ofender a coisa julgada, pois ela é forma de assegurar a segurança jurídica.

Ademais, no que se refere aos direitos fundamentais nunca se deve adotar uma interpretação restritiva, mas sempre ampliativa, para que sejam assegurados mais

---

<sup>63</sup> MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de Janeiro de 1973, vol. V: Arts. 476 a 565*. Rio de Janeiro: Forense. 2010. p. 132

<sup>64</sup> RE 328812 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 10/12/2002, DJ 11-04-2003

<sup>65</sup> AgRg no REsp 1301531/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2012, DJe 27/08/2012; REsp 1263293/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2012, DJe 02/08/2012; AgRg no REsp 1224131/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2012, DJe 18/06/2012; AgRg na MC 18.892/CE, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 22/05/2012

direitos aos cidadãos. Nesta perspectiva, tratando-se a proteção da coisa julgada contra norma jurídica posterior de um direito fundamental, é também por meio da observância a esse dispositivo que se dá máxima efetividade à Constituição e se respeita a força normativa da Constituição.

A segurança jurídica é um objetivo do ordenamento e, por isso, informa a todo ele e toda sua interpretação.

Nesta perspectiva, verificado que a interpretação sobre determinado dispositivo legal era controvertida à época da decisão, não há uma interpretação inequívoca a partir do dispositivo, então não há que se cogitar de violação a literal dispositivo de lei. Como demonstrado, independentemente de se tratar de matéria constitucional ou infraconstitucional, o que importa é se à época do trânsito em julgado da decisão havia um único sentido construído a partir do enunciado em detrimento dos demais. Se assim não ocorreu, não cabe ação rescisória.

Com isso, não se pretende uma eternização da coisa julgada, mas apenas afirmar que a ação rescisória não é o instrumento processual adequado no caso. Isso porque o art. 471, I<sup>66</sup>, do Código de Processo Civil permite a ação de revisão ou de modificação nas hipóteses de relação jurídica continuativa quando houver modificação no estado de direito.

Ora, a consolidação de um posicionamento jurisprudencial representa uma modificação no estado de direito a que se submete uma relação jurídica continuativa, sendo a ação de revisão ou de modificação o instrumento processual apto a impedir a produção de efeitos da equivocadamente denominada “coisa julgada inconstitucional”. Com efeito, a modificação no estado de direito faz com que surja nova relação jurídica, distinta da anterior, e, justamente por isso existe a ação de revisão.

Deve-se ressaltar, entretanto, que por atenção ao princípio da segurança jurídica, os efeitos da decisão que julgar esta ação de revisão não retroagirão, como acontece com a ação rescisória. E a razão disso é muito simples. A ação de revisão não tem por objeto a coisa julgada, como a rescisória. Ela busca novo provimento por alteração nos elementos de fato ou de direito da relação jurídica existente.

Neste contexto, a única forma de se impedir que uma situação de injustiça se eternize sem que isso represente uma inconstitucionalidade por violação ao princípio da

---

<sup>66</sup> Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, 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;

segurança jurídica é a propositura da ação de revisão prevista no art. 471, I, do Código de Processo Civil e não o ajuizamento de ação rescisória com fundamento no art. 485, V, do mesmo diploma legal.

## 6. CONCLUSÕES

De todo o exposto, verifica-se que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional busca, por meio do Parecer nº 492, ir além do que permite o ordenamento jurídico. Com efeito, no caso analisado, o tratamento desigual encontra justificativa no valor da segurança jurídica, constitucionalmente previsto.

Ademais, como demonstrado, a manutenção da coisa julgada apesar de discordante da posterior decisão do Supremo Tribunal Federal, não ofende o princípio da isonomia, pois traduz uma situação de igualdade jurídica apesar de haver desigualdade fática.

Além disso, a ação rescisória não é o meio hábil a fazer prevalecer o entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal em relação a casos já julgados. Com efeito, não há violação a literal dispositivo de lei, mas apenas modificação no estado de direito que permite a revisão da sentença nas hipóteses de relação jurídica continuativa.

Nesta perspectiva, a situação de insegurança dos contribuintes é latente, pois há um movimento de enfraquecimento e flexibilização da coisa julgada, o que faz com que os efeitos jurídicos das condutas deixem de ser previsíveis. Ora, admitida como correta a medida adotada pela Fazenda Nacional por meio do referido Parecer, não haverá mais confiança do contribuinte no ordenamento jurídico e nas decisões judiciais, pois a modificação jurisprudencial é uma violação da confiança.<sup>67</sup>

O que se pretendia com o presente trabalho era justamente demonstrar que o ordenamento jurídico prevê diversos direitos e garantias aos contribuintes de forma que não se podem desconsiderá-los em detrimento de apenas um ou mais princípios. Outrossim, o ordenamento também prevê a forma adequada de impedir a produção de efeitos de uma decisão contraditória com um posicionamento jurisprudencial consolidado.

---

<sup>67</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. op. cit. p. 570

**BIBLIOGRAFIA**

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrecht*. 5. ed. Berlim: Suhrkamp. 2006, trad. port. de SILVA, Virgílio Afonso da. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros. 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Coisa Julgada e Estado de Direito”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva, PEIXOTO, Marcelo Magalhães, ELALI, André (coord.) *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora. 2005.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2009.

\_\_\_\_\_, Celso Antonio. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2003.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. “Relativização da Coisa Julgada Tributária Inconstitucional X Princípio da Segurança Jurídica”. *Revista Dialética de Direito Tributário n° 129*. São Paulo: Dialética.

BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2006

BORGES, José Souto Maior. “Princípio da Segurança Jurídica na Criação e aplicação do Tributo” In *Revista de Direito Tributário* 63/206.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil – Volume 5 – Recursos. Processos e Incidentes nos Tribunais. Sucedâneos Recursais: Técnicas de controle das decisões jurisdicionais*. São Paulo: Saraiva. 2008.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. “O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias.” In: CARVALHO, Paulo de Barros ET AL, *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres*. V.3. Barueri: Manole. 2005.

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. “Princípios e Sobreprincípios na interpretação do Direito”. *Direito Tributário em Questão – Revista da FESDT*. Porto Alegre. 2011.

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. “Sobre os Princípios Constitucionais Tributários”. In *Revista de Direito Tributário* n° 55/143.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Da Impossibilidade Jurídica de Ação Rescisória de Decisão Anterior à Declaração de Constitucionalidade pelo STF no Direito Tributário”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 5. São Paulo: Dialética. 1996

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária - Exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores. 2007

- DELGADO, José Augusto. “Efeitos da Coisa Julgada e Princípios Constitucionais”. In. NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica. 2002.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses. 2009.
- FERRAZ JR. Tercio Sampaio. “Coisa Julgada em Matéria Tributária e as Alterações Sofridas pela Legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689/88)”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 125. São Paulo: Dialética. 2006.
- \_\_\_\_\_, “Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias”. *Revista de Direito Tributário* 17-18. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1981.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988. Volume 1*. São Paulo: Saraiva. 1990.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros Editores.
- \_\_\_\_\_, José Artur, Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993
- HART, Herbert. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 2001.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2004.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil, Lei nº 5.869, de 11 de Janeiro de 1973, vol. V: Arts. 476 a 565*. Rio de Janeiro: Forense. 2010.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. “Considerações sobre a Chamada ‘Relativização’ da Coisa Julgada Material”. In *Revista Dialética de Direito Processual* 22/103.
- NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado da Ação Rescisória*. Campinas: Bookseller. 1998.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil. t. 5*. Rio de Janeiro: Editora Forense. 1997.
- RÊGO, Bruno Noura de Moraes. *Ação Rescisória e a Retroatividade das Decisões de Controle de Constitucionalidade das Leis do Brasil*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2001.
- ROUBIER, Paul. *Droits Subjectifs et Situations Juridiques*, Paris: Dalloz, 1963.
- 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: Dialética e Fortaleza: ICET. 2006.
- THEODORO JUNIOR, Humberto e FARIA, Juliana Cordeiro de. “A Coisa Julgada Inconstitucional e os Instrumentos Processuais para seu Controle”. *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil* nº 19. Porto Alegre: Síntese. 2002.