



VIVIANE CORRÊA DE ALMEIDA

**A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA COMO FUNDAMENTO PARA A
COBRANÇA DE TRIBUTOS**

Salvador
2013

VIVIANE CORRÊA DE ALMEIDA

**A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA COMO FUNDAMENTO PARA A
COBRANÇA DE TRIBUTOS**

Monografia apresentada ao Curso IBET como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito Tributário, no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Orientador: Prof^o Especialista Igor Nunes Costa e Costa

Salvador
2013

VIVIANE CORRÊA DE ALMEIDA

**A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA COMO FUNDAMENTO PARA A
COBRANÇA DE TRIBUTOS**

Monografia apresentada ao Curso IBET como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito Tributário, no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Aprovada em: ____/____/____

Salvador
2013

Ao meu irmão e amigo, Eduardo Almeida,
por me apresentar ao Direito Tributário e
por acreditar em mim sempre. Mais do que
eu mesma!

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela certeza da Tua presença na minha vida.

Aos meus pais, pelo apoio incondicional e pela certeza de que eu jamais caminharei sozinha.

Ao meu irmão e amigo, Eduardo Almeida, o meu porto seguro.

À Vanda, meu anjo da guarda na terra, por toda amizade, cumplicidade e paciência.

Aos amigos e familiares, por todo apoio e compreensão nos momentos de ausência.

À Fabiana Actis e Gervásio Liberal, pela ajuda incansável durante todo o processo de elaboração deste trabalho.

Aos colegas de curso e professores, pelo aprendizado compartilhado.

A todos vocês, sou eternamente grata.

Homens convictos são prisioneiros.
Friedrich Nietzsche

RESUMO

A presente monografia se dedica a estudar a relativização da coisa julgada como fundamento para a cobrança de tributo, tão suscitada nos últimos anos no âmbito tributário, especialmente após a edição do Parecer PGFN/CRJ/ nº 492/2011. Para tanto, serão conceituados os institutos essenciais do direito processual civil e do direito tributário, como a relação jurídica tributária e o conceito de coisa julgada, este último analisado a luz do princípio da segurança jurídica e dos demais princípios constitucionais tributários, oportunidade em que também serão estabelecidas premissas fundamentais para a solução do conflito ora suscitado.

Palavras-chave: Relação jurídica tributária. Relativização. Coisa Julgada. Segurança Jurídica. Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011.

ABSTRACT

This monograph is dedicated itself to study the relativization of *judicata* matter as if the foundation for the collection of tribute, so raised in recent years on under tax, especially after editing the Opinion PGFN/CRJ/ n° 492/2011. For that, it will be reputed the essential institutes of civil procedural law and tax law, such as the legal relationship tax and the concept of *judicata* matter, this latter examined in relationship of the principle of legal certainty and the other constitutional tributaries principles, opportunity in that also have established fundamental premises for the solution of the conflict already raised.

Key Words: Legal Relationship Tax. Relativization. *Judicata* Matter. Legal Security. Opinion PGFN/CRJ/N° 492/2011.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	13
2.1 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	13
2.2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DE TRATO SUCESSIVO.....	14
3 COISA JULGADA	16
3.1 CONCEITO DE COISA JULGADA.....	16
3.1.1 Conceito de Coisa Julgada Formal.....	16
3.1.2 Conceito de Coisa Julgada Material.....	17
3.2 EFEITOS DA COISA JULGADA	18
3.3 LIMITES DA COISA JULGADA.....	19
3.3.1 Limites Objetivos	19
3.3.2 Limites Subjetivos	20
4 COISA JULGADA TRIBUTÁRIA.....	21
4.1 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	21
4.1.2 – Coisa Julgada e o Princípio da Segurança Jurídica.....	22
4.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE.....	23
4.3 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	25
5 A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	27
5.1 A TESE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO..	27
5.2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO PARECER PGFN/CRJ/Nº 429/2011 DE 24 DE MAIO DE 2011	28
5.2.1 Da impossibilidade de posterior alteração legislativa, que não modifique o critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), atingir a eficácia da coisa julgada	28
5.2.2 Da impossibilidade de posterior mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) ensejar a relativização da coisa julgada	29
5.2.3 Da suposta ofensa ao Princípio da Livre Concorrência	31
5.3 OUTRAS QUESTÕES RELEVANTES RELACIONADAS À IMPOSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA	32

5.3.1 Relativização da Coisa Julgada e a ofensa ao Princípio da Segurança Jurídica e ao Estado Democrático de Direito	32
5.3.2 Do suposto conflito de Princípios e o valor de Justiça: Princípio da Segurança Jurídica x Princípio da Igualdade	33
6 CONCLUSÃO.....	34
REFERÊNCIAS.....	35

1 INTRODUÇÃO

A tese da relativização da coisa julgada teve a sua origem no Superior Tribunal de Justiça, com o Ministro José Delgado, e tem como fundamento a ponderação de princípios e valores, especialmente, o Princípio da Segurança Jurídica em face do Princípio da Igualdade.

Com o controle concentrado de constitucionalidade e, principalmente, após a edição da Lei nº 11.418/2006, que instituiu no Supremo Tribunal Federal um trâmite especial aos recursos afetados com Repercussão Geral, criou-se uma maior tendência à uniformização da jurisprudência, tendo o referido Tribunal reanalisado matérias já julgadas no passado, pela antiga composição do Plenário e, para alguns casos, adotado um posicionamento distinto àquele inicialmente escolhido.

Na esfera tributária, a relativização da coisa julgada tomou maior amplitude por ocasião do julgamento referente à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689/1988), quando algumas empresas obtiveram, perante o Poder Judiciário, decisões transitadas em julgado reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária entre ela e a Fazenda Nacional e, posteriormente, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 146.733/SP e nº 138.284-8/CE, o Supremo entendeu pela inconstitucionalidade da referida exação, tão somente em relação à competência de 1988, momento em que a União pôde cobrar dos contribuintes a referida exação em relação aos demais exercícios.

Em 26 de maio de 2011, por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) publicou o Parecer PGFN/CRJ/ nº 492/2011, abordando a questão relacionada aos reflexos da alteração de jurisprudência do Supremo no que se refere à coisa julgada em matéria tributária, concluindo pela perda automática dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado, nos casos em que o julgamento ocorra em sede de controle concentrado, ou em controle difuso com posterior edição de Resolução do Senado, ou, ainda, quando o julgamento ocorre sob a égide do artigo 543-B do Código de Processo Civil.

Assim, a fim de analisar a viabilidade do quanto suscitado pela União Federal, o presente estudo fixará suas premissas básicas acerca deste tema, iniciando pelo conceito da relação jurídica tributária, inclusive no que tange àquela de trato sucessivo, à luz do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, bem como o conceito e os limites da coisa julgada em matéria tributária. Nesta oportunidade, também, serão analisados os Princípios da Igualdade e da Segurança Jurídica, ambos sob a perspectiva dos efeitos objetivos e subjetivos da decisão judicial passada em julgado.

Por fim, serão tecidas algumas considerações acerca do Parecer PGFN/CRJ/ nº 492/2011 comparando-o à tese da Relativização da Coisa Julgada, momento em que, após traçadas as premissas acima, estaremos habilitados a analisá-lo criticamente, em todos os pontos por este suscitado.

2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA À LUZ DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Direito Tributário, de um modo geral, atua como um regulamentador da relação jurídica existente entre o Estado e os seus administrados, no que se refere, especificamente, ao recolhimento, instituição e fiscalização de tributos, além do estudo de um conjunto de comportamentos, consistente na obrigação de “fazer” e “não fazer”, todas estas ligadas à arrecadação tributária.

Diante disso, é certo que este reflete não só a relação de poder do Estado no exercício da sua soberania, mas, especialmente, as relações jurídicas dele oriundas, na medida em que obriga não só os contribuintes, mas também o próprio ente Estatal.

Referidas relações, por sua vez, podem ou exprimir uma obrigação pecuniária, definindo as regras de incidência tributária (regra matriz), ou estabelecer deveres instrumentais necessários à operabilidade da arrecadação do ente Fiscal.

Para o presente estudo, nos limitaremos a analisar as relações tributárias de cunho patrimonial, “envolvendo um sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, e um sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la.” (CARVALHO, 2009, p. 490), as quais atuam como verdadeiro limitador ao direito de propriedade, e devem estar expressamente previstas em Lei (Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)).

Diante disso, verifica-se que o Código Tributário Nacional cuidou para que não só a instituição de um tributo esteja previamente estabelecida no ordenamento jurídico, mas também para que as relações jurídicas tributárias nasçam de situações já positivadas (Art. 114), as quais foram por este, denominadas de “fato gerador”. Neste sentido, esclarece o Professor Paulo de Barros Carvalho:

Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. (CARVALHO, 2009, p.490).

Com o avanço do Sistema Constitucional Brasileiro, contudo, que passou a ter uma maior preocupação com os direitos e garantias fundamentais do indivíduo perante o Estado, notadamente no que se refere aos direitos fundamentais da propriedade e de liberdade, a Carta Magna passou a ter maior expressividade nas relações estabelecidas entre o ente tributante e o particular, estabelecendo princípios, limites e imposições normativas que obrigatoriamente deverão pautar às relações obrigacionais tributárias.

Assim, coube também à Constituição Federal (CF) estabelecer normas pautadas, principalmente, no direito fundamental à propriedade e à liberdade, na igualdade, estas facilmente fortalecidas pelos Princípios da Segurança Jurídica, da Legalidade, da Capacidade Contributiva, dentre tantos outros princípios tributários esculpidos na Carta Magna.

Corroborando este entendimento, são os ensinamentos de Pontes:

O Texto Constitucional brasileiro, talvez em exemplo único em todo o mundo, contempla um imenso rol de regras e princípios norteadores da atividade impositiva ao lado de um outro elenco de direitos fundamentais de alcance geral, epigrafados “Direitos e Garantias Individuais”, que bem denotam o fenômeno da constitucionalização da relação tributária. A Constituição Federal brasileira constitui um autêntico sistema de limites em matéria de tributação, autorizando, inclusive, que nela se enxergue um estatuto do contribuinte, haja vista a evidente finalidade de proteção do indivíduo contra o exercício desmesurado do poder tributário.

Portanto, no atual momento, a obrigação tributária mais do que ex lege, transforma-se em ex constitutionis, em que assumem relevo comandos jurídicos (princípios e regras) destinados à proteção e afirmação de direitos e garantias individuais, à realização da justiça, à promoção da liberdade e da segurança jurídica. (PONTES, 2005, p. 21).

Assim, uma vez que à Constituição também assumiu um compromisso com a relação obrigacional tributária, tem-se que é defeso ao legislador tributário extrapolar os limites por ela estabelecidos, não só no que tange à proteção do crédito tributário, mas, especialmente, no que se refere aos direitos do próprio contribuinte, devendo este exercer o seu papel legiferante em estrita observância aos Princípios e Normas Constitucionais Tributários.

2.2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DE TRATO SUCESSIVO

São relações jurídicas de trato sucessivo, aquelas que decorrem da incidência sucessiva da mesma norma jurídica e da sua consequente aplicação reiterada, envolvendo os mesmos sujeitos ativos e passivos, ainda que se tratem de relações jurídicas autônomas e

independentes entre si. O Art. 471 do Código do Processo Civil (CPC), por sua vez, estabelece que:

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;

II - nos demais casos prescritos em lei. (BRASIL, 1973).

Assim, conclui-se que, na relação jurídica continuativa “a mesma comunicação normativa disciplina sucessivos fatos de um mesmo teor, que passam a ser regidos de acordo com a expectativa estabilizada na decisão (chamada nesses casos de “determinativa”. (VALVERDE, 2005, p. 206).

3 COISA JULGADA

3.1 CONCEITO DE COISA JULGADA

Em face da sentença contra a qual não cabem mais reformas por meio dos recursos legalmente admissíveis, ou ainda caso tenha transcorrido o prazo sem que a parte interessada tenha interposto o recurso previsto na legislação, torna-se imutável a prestação jurisdicional naquele feito, ocorrendo o trânsito em julgado daquela decisão judicial.

Como forma preliminar, o Artigo 6º, §3º da Lei de Introdução ao Código Civil, conceituou coisa julgada como sendo “a decisão judicial de que já não caiba recurso” (BRASIL, 2002), o que, contudo, configura-se insatisfatório em face da amplitude do tema ora em debate.

De um modo geral, entretanto, pode-se dizer que a coisa julgada torna imutável a sentença, “[...] fazendo com que aquele ato processual se tornasse insuscetível de alteração em sua forma, e faria ainda imutáveis os seus efeitos (todos eles: declaratórios, constitutivos e condenatórios.” (CÂMARA, 2007, p. 484).

3.1.1 Conceito de Coisa Julgada Formal

Consoante ao destacado nas linhas acima, entende-se por “coisa julgada”, de um modo geral, aquela sentença que se torna imutável, contra a qual não cabem mais recursos.

Em que pese tenha o Código de Processo Civil se limitado a definir coisa julgada material, cujo conceito veremos mais adiante, existe, também, a coisa julgada formal. Esta é entendida como decorrente da imutabilidade da sentença dentro do processo em que foi proferida, ou porque a lei não autoriza a interposição de recursos, ou por intempestividade do recurso apresentado pela parte interessada, ou ainda por força do transcurso *in albis* do prazo processual.

A coisa julgada formal, portanto, é comum a todas as sentenças dotadas da característica de irrecorribilidade, por qualquer dos motivos acima, tornando-se, pois, imutável. Esta “imutabilidade”, todavia, não é capaz de impedir que aquela matéria objeto de julgamento volte a ser discutida em outro processo, na medida em que somente garante a imutabilidade da sentença transitada em julgado, e não dos seus efeitos no ordenamento jurídico.

3.1.2 Conceito de Coisa Julgada Material

A coisa julgada material (*auctoritas rei iudicatae*), por sua vez, ganhou disposição expressa no Código de Processo Civil, em seu Artigo 467, a seguir transcrito: “Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita ao recurso ordinário e extraordinário.” (BRASIL,1973).

Da leitura do referido dispositivo, verifica-se que a imutabilidade é característica inerente à qualquer das modalidades de coisa julgada. A coisa julgada material, contudo, torna imutável e indiscutível a parte dispositiva da sentença de mérito. Ou seja: os efeitos da decisão transitada em julgado se perfazem não só naquele processo, mas em processos futuros, evitando, assim, novas demandas, entre as mesmas partes, cujo objeto seja idêntico àquele acobertado pela decisão de mérito transitada em julgado.

Esta imutabilidade e indiscutibilidade, por sua vez, ganharam *status* de garantia constitucional, de modo que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a **coisa julgada**” (Art. 5º, XXXVI) (BRASIL, 1988).

Diante disso, o que se verifica é que a coisa julgada formal é pressuposto para a coisa julgada material, mas, somente esta última, é capaz de impor seus efeitos fora daquela relação processual, porquanto é capaz de evitar demandas futuras com o mesmo objeto.

Corroborando este entendimento, são as palavras de Cintra, Grinover e Dinamarco que seguem:

A coisa julgada formal é pressuposto da coisa julgada material. Enquanto a primeira torna imutável dentro do processo o ato processual sentença, pondo-a com isso ao abrigo dos recursos definitivamente preclusos, a coisa julgada material torna imutáveis os efeitos produzidos por ela e lançados fora do processo. É a imutabilidade da sentença, do mesmo processo ou em qualquer outro, entre as mesmas partes. Em virtude dela, nem o juiz pode voltar a julgar, nem as partes a litigar, nem o legislador a regular diferente da relação jurídica. (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2010, p. 333).

Por todo o exposto, percebe-se que somente a sentença de mérito é capaz de produzir a autoridade da coisa julgada material, acolhendo ou rejeitando a pretensão autoral, tornando não só a própria sentença, mas também os seus efeitos imutáveis e definitivos.

Para o presente estudo, somente nos interessam os efeitos e as consequências da coisa julgada material. Assim, sempre que falarmos de “coisa julgada”, estaremos, em verdade, tratando da “coisa julgada material”.

3.2 EFEITOS DA COISA JULGADA

Considerando que a imutabilidade e indiscutibilidade aqui tratadas são características inerentes à sentença de mérito transitada em julgado, conclui-se que os efeitos da coisa julgada, portanto, podem ser verificados tanto dentro do processo no esta foi prolatada, bem como fora deste. Neste sentido, Nery Júnior afirma:

A sentença de mérito transitada em julgado, isto é, acobertada pela autoridade da coisa julgada, possui efeitos dentro do processo em que foi prolatada e, também, efeitos que se projetam para fora desse mesmo processo. Há, portanto, duas espécies básicas de efeitos da coisa julgada: I – efeitos endoprocessuais: a) tornar inimpugnável e indiscutível a sentença de mérito transitada em julgado, impedindo o juiz de redecidir a pretensão (CPC 467 e 471); b) tornar obrigatório o comendo que emerge da parte dispositiva da sentença; II – efeitos extraprocessuais: a) vincular as partes e o juízo de qualquer processo (salvo quanto à independência das responsabilidades civil e penal, nas circunstâncias determinadas pela lei: CC 935) que lhe seguir, como por exemplo, para a execução da sentença de mérito transitada em julgado (v.g., ex-CPC 610; CPC 475-G); b) impossibilidade de a lide (mérito, pretensão), já atingida pela auctoritas rei iudicatae, ser rediscutida em ação judicial posterior, o que implica a proibição de mesma ação – com os elementos idênticos, partes, causa de pedir e pedido, - ser proposta (CPC 267 V; 301 VI e §§ 1.º a 3.º). Neste último caso, constitui a finalidade mesma da coisa julgada material opor-se a que se profira nova decisão sobre a matéria, no caso de haver sido ajuizada uma segunda ação. (NERY JÚNIOR, 2009, 56).

Dentro do processo, portanto, ou os chamados “efeitos endoprocessuais”, a coisa julgada impede que o Juiz da demanda reexamine a decisão transitada em julgado e torna obrigatório o cumprimento do seu comando dispositivo. Para além dos limites da relação processual que se tornou definitiva, a coisa julgada vincula as partes e o juízo de qualquer processo, bem como impossibilita a rediscussão daquela matéria, já afetada pela coisa julgada, em ação judicial posterior.

Neste contexto, tem-se que a coisa julgada garante maior segurança jurídica às partes tanto em face dos efeitos da decisão transitada em julgado, mas, sobretudo, diante da própria prestação jurisdicional efetuada pelo Estado-Juiz, o que, por sua vez, já garante a efetividade da coisa jurídica à toda coletividade.

3.3 LIMITES DA COISA JULGADA

3.3.1 Limites Objetivos

Da leitura do Art. 468 do CPC, verifica-se que, no direito positivo brasileiro, a sentença de mérito faz lei entre as partes, encontrando-se os seus efeitos, entretanto, condicionados “limites da lide e das questões decididas”.

No Art. 469 do mesmo diploma legal, por sua vez, tem-se que não fazem coisa julgada **(i)** os motivos, ainda que importantes para o alcance da parte dispositiva da sentença; **(ii)** a verdade dos fatos, estabelecidas como pressupostos da sentença; e **(iii)** as questões prejudiciais decididas no curso da demanda.

Da análise do artigo acima, depreende-se que a autoridade da coisa julgada somente atinge a parte dispositiva da sentença de mérito, ou seja, a norma individual e concreta dela emanada, dispensando-se, após a formação da coisa julgada, qualquer análise acerca da formação do juízo de convencimento do magistrado.

Neste sentido, destaque-se que, a causa de pedir e a motivação dos pedidos são relevantes para a demanda enquanto dure a possibilidade de interposição de recursos pelas partes. Superada esta etapa, somente a parte dispositiva da sentença de mérito faz coisa julgada, tornando-se irrelevantes, a partir deste instante, os motivos que levaram o Juiz a julgar procedente ou não a ação, bem como qualquer juízo de valor acerca da justiça efetivada ou não pela decisão judicial passada em julgado.

Verifica-se, pois, que os limites objetivos da sentença estão desassociados da noção de justiça, na medida em que esta, neste momento, cede espaço à estabilidade (segurança jurídica¹) das relações. Exatamente neste sentido, são os ensinamentos de Cunha, que seguem:

[...] Configurada que seja, já que não mais interessa perquirir quanto à situação anterior. Tornam-se irrelevantes os motivos que levaram o juiz a julgar daquele modo. Enquanto não sobrevém o trânsito em julgado, deve-se buscar a justiça da decisão, sendo interpostos os recursos cabíveis. Operado o trânsito em julgado, à preocupação de se obter justiça se sobrepõe a de não permitir que o litígio se eternize, conferindo-se primazia à segurança jurídica. A partir daí, a lei impede que se prossiga na investigação, restando vedada a rediscussão do assunto, salvo em situações graves e taxativamente previstas, mediante o ajuizamento de ação rescisória (CPC, Art. 485).

[...]

À evidência, havendo julgamento de mérito com trânsito em julgado, passa a sobrelevar a segurança jurídica, conferindo-se maior previsibilidade para as

¹ No capítulo seguinte abordaremos com maior profundidade a relação existente entre coisa julgada e segurança jurídica.

partes, que poderão conduzir suas vidas fundadas no que decidido, confiantes na impossibilidade de haver arbitrariedade ou decisões tomadas ao exclusivo sabor de contingências ou vicissitudes pessoais do julgador, que possam modificar o julgado anterior. (CUNHA, 2006, p. 120)

Assim, não restam dúvidas de que o resultado final da demanda torna-se imutável e indiscutível, ficando protegida de qualquer acontecimento posterior que venha a ser alegado pela parte, salvo nas hipóteses cujo ajuizamento de Ação Rescisória é permitido, as quais estão taxativamente dispostas no Art. 485 do CPC.

3.3.2 Limites Subjetivos

Os limites subjetivos da coisa julgada estão expressamente dispostos nos termos do Artigo 472, do Código de Processo Civil a seguir transcrito:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros. (BRASIL, 1973).

Da leitura do dispositivo acima, depreende-se que somente serão atingidas pelos efeitos da coisa julgada as partes litigantes do processo, sendo expressamente vedado por lei que os seus efeitos atinjam a terceiros, tanto no sentido de prejudica-los, quanto no sentido de beneficiá-los.

Ocorre, contudo, que “o terceiro, quando prejudicado pela eficácia da sentença, poderá insurgir-se contra esta, inclusive em outro processo, porquanto não é atingido pela coisa julgada material” (CINTRA; DINAMARCO; GRINOVER, 2010, p.337).

Assim, percebe-se que o CPC cuidou para a coisa julgada emanasse os seus efeitos tão somente para as partes que tiveram respeitado o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, resguardando ao terceiro, prejudicado pela sentença transitada em julgado, o direito de não ser prejudicada pela coisa julgada e, conseqüentemente, a possibilidade de este influenciar na formação de um novo juízo de convencimento do Juiz.

4 COISA JULGADA TRIBUTÁRIA

4.1 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O Princípio da Segurança Jurídica é um princípio universal, que informa todo o ordenamento jurídico, tendo por principal escopo garantir a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas. Referido princípio revela-se como uma das ideias básicas perseguidas pelo Direito, sendo percebido como dotado de forte carga axiológica.

Isto porque, é o Direito que se relaciona com a sociedade, conferindo-lhe estabilidade e reduzindo a complexidade do fato social, porquanto explica aos demais cidadãos o que é lícito e o que é ilícito. Ora, na ausência desta previsão, tudo permaneceria como mera possibilidade, sem que ninguém pudesse saber previamente a postura a ser adotada e a consequência oriunda daquela ação, de forma a poder adequar sua conduta nesta direção.

Corroborando este entendimento, são os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, para o qual o Princípio da Segurança Jurídica dirige-se “à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.” (CARVALHO, 2011, p. 199).

Não foi por outra razão, portanto, que a CF consignou em seu preâmbulo que a sua finalidade é “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a **segurança**, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.” (BRASIL, 1988)², tendo, ainda, no capítulo destinado às garantias e direitos fundamentais, cuidado de garantir a todos os cidadãos a “inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à **segurança** e à propriedade” (BRASIL, 1988).

Assim, tem-se que o reconhecimento do caráter positivo do Princípio da Segurança Jurídica decorre de uma análise sistemática da CF, justamente pelo fato de a Carta Magna ter por principal escopo assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos, garantindo-lhes, conseqüentemente, a paz social.

Trazendo as considerações acima para o Direito Tributário, é possível constatar que a Segurança Jurídica atua como a possibilidade de o cidadão contribuinte prever a sua

² Preâmbulo da Constituição Federal de 1988.

adequação às hipóteses de incidência tributária, na medida em que lhe garante que a prática de determinada conduta (antecedente), resulta em uma obrigação pecuniária (consequente).

Diante disso, constata-se que a Segurança Jurídica, “é um princípio implícito, ou, como quer Paulo de Barros Carvalho, um sobreprincípio, que decorre do princípio do Estado Democrático de Direito” (PIMENTA, 2002, p. 56) o qual acaba por orientar os demais princípios constitucionais tributários e pode ser visualizada, também, através destes, consoante se observa das acertadas palavras de Pimenta:

[...] como princípio fundamental, é concretizado por meio de um leque de princípios explicitados no texto da Constituição, tais como a irretroatividade da lei (Art. 150, III, “a”), a isonomia (Art. 150, II), a inafastabilidade do controle jurisdicional (art. 5º, XXXV), a legalidade (art. 5º, II), etc. (PIMENTA, 2002, p. 56).

No âmbito tributário, portanto, o Princípio da Segurança Jurídica age como um limitador à atuação estatal, “que tem seus limites fixados na Constituição Federal e no Direito positivo brasileiro, de forma a garantir-se a estabilidade e a paz social.” (BARBOZA, 2006, p. 35).

Neste sentido, conclui-se que a Segurança Jurídica, na esfera tributária, visa, exclusivamente, à proteção do contribuinte, garantindo-lhe não só a previsibilidade acerca das exações tributárias, mas, sobretudo, impedindo a supressão de qualquer dos seus direitos, “pelo Estado no exercício do poder tributário.” (BARBOZA, 2006, p. 35).

4.1.2 – Coisa Julgada e o Princípio da Segurança Jurídica

Consoante destacado linhas acima, a sentença de mérito passada em julgado, que faz coisa julgada material, justamente por ser dotada de imutabilidade e indiscutibilidade, tem o condão de atribuir maior estabilidade e, conseqüentemente, maior segurança jurídica aos jurisdicionados, porquanto impede que a mesma demanda, seja reexaminada inúmeras vezes pelo Poder Judiciário.

Corroborando deste entendimento, destaquem-se, mais uma vez, os ensinamentos de Pontes que seguem:

A segurança jurídica no mundo contemporâneo é o objetivo perseguido pelo Estado quando este produz textos normativos, por meio do exercício das funções normativas legislativa, regulamentar e regimental, bem como quando produz norma jurídica individual e concreta, mediante decisão

judicial que, interpretando o conjunto de textos normativos que constitui o ordenamento (produto do exercício das citadas funções normativas), define qual o comando, a norma jurídica individual e concreta que deve regular o caso. A coisa julgada é a representação do caráter imutável que esta norma individual deve possuir para que o objetivo da segurança possa ser alcançado.

[...]

Não haveria estabilidade nas relações jurídicas se estas estivessem sucessivamente sujeitas às mesmas impugnações judiciais. É para que o equilíbrio social seja restaurado que o ordenamento jurídico atribui, diante de certas circunstâncias fáticas e jurídicas de cada caso, efeitos perpétuos à sentença a qual representa, por força de lei, uma “presunção absoluta de verdade.” (PONTES, 2005, p. 107).

A coisa julgada, portanto, é mais uma forma de posituação da segurança jurídica, uma vez que a “imutabilidade” e “indiscutibilidade” daquela, exteriorizam a “estabilidade” e “previsibilidade” assegurados por esta última.

Não foi por outra razão, que a CF, ao tratar dos direitos e garantias fundamentais, em seu Art. 5º, XXXVI, consignou, expressamente, que “a lei não prejudicará o direito adquirido e o ato jurídico perfeito e a **coisa julgada.**” (BRASIL, 1988). E mais! Tratou a coisa julgada como cláusula pétrea, que não pode ser alterada ou revogada nem por Emenda Constitucional (Art. 60, §4º, IV), na medida em que se apresenta como base fundamental da própria República Federativa do Brasil.

Diante disso, pode-se dizer que “a coisa julgada não só atende diretamente a segurança jurídica, entendida como previsibilidade das relações jurídicas, como também imediatamente a própria justiça.” (CARVALHO; MACHADO, 2005, p. 61 apud ELALI; MARTINS; PEIXOTO, 2005, p. 49-62).

4.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O Princípio da Legalidade encontra-se expressamente previsto na CF, em seu Art. 5º *caput* através do qual entende-se que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...] (BRASIL, 1988)”.

Da leitura do dispositivo acima, verifica-se que o princípio em análise é direcionado ao legislador, “entendido aqui na sua proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade.” (CARVALHO, 2009, p. 277).

Na esfera tributária, por sua vez, referido princípio, veio positivado no Art. 150, II, da CF, *in verbis*:

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. (BRASIL, 1988)

Da leitura do artigo acima transcrito, verifica-se que este objetiva garantir a tributação justa entre todas as pessoas físicas e jurídicas que se encontrem em situações econômicas semelhantes, cabendo, contudo, à legislação de cada tributo cuidar das especificidades dos seus diversos sujeitos passivos. Assim, é possível que a lei tributária atribua tratamento desigual, a determinados sujeitos passivos, justamente com o intuito de atender as suas peculiaridades.

Importa destacar, entretanto, que a permissão para diferença no tratamento entre sujeitos passivos distintos tem por objetivo a manutenção do Princípio da Isonomia, não podendo configurar ofensa a este. Neste sentido, são as palavras de Paulsen:

Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que se fundamenta. (PAULSEN, 2012, p. 177).

Percebe-se, pois, que é a efetividade da Isonomia tributária que garante segurança aos sujeitos passivos das relações tributárias, bem como a efetividade de uma tributação justa, consoante o acertado posicionamento do Professor Carvalho:

A isonomia de que desfrutam os sujeitos passivos das obrigações tributárias, além disso é uma estimativa da mais elevada relevância, pois de sua concreta efetividade, em cada situação empírica, dependem dois sobrevalores, quais sejam o da segurança das relações jurídico-tributárias e o da “justiça da tributação”. Percebe-se, claramente, que sem igualdade na distribuição das cargas tributárias não atingiremos os níveis adequados de segurança, impedindo a realização suprema da justiça na implantação dos tributos. (CARVALHO, 2009, p. 279).

A Segurança Jurídica e a Igualdade, portanto, estão intimamente relacionadas, atuando ambas, como forma de limitação à atuação estatal, no que se refere ao seu poder de tributação.

4.3 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Inicialmente, esclareça-se que as sentenças proferidas contra a União, o Estado, o Distrito Federal e o Município estão sujeitas ao duplo grau de jurisdição, produzindo os seus efeitos somente depois de reexaminadas pelo tribunal, consoante se depreende da redação do Art. 475, I, do CPC, a seguir transcrito:

Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I – proferida contra a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município, e as respectivas autarquias e fundações de direito público. (BRASIL, 1973).

O duplo grau de jurisdição refere-se à condição necessária à eficácia da sentença de mérito, impedindo, inclusive, o seu trânsito em julgado e, conseqüentemente, a formação da coisa julgada.

Feito o esclarecimento acima, pode-se que, a sentença de mérito passada em julgado faz lei entre as partes litigantes, expedindo, o seu dispositivo, um comando que também deve ser observado. Afigura-se, pois, como uma espécie de lei especial que se sobrepõe à lei geral e passa, a partir de então, a prevalecer entre àquelas partes. No direito tributário, por sua vez, não poderia ser diferente:

[...] a decisão judicial de natureza declaratória definidora do regime jurídico que deve regular a relação jurídica tributária tem eficácia similar a uma *lex specialis* (Micheli), ou seja, consubstanciará a norma jurídica individual e concreta que regulará os fatos jurídicos sobre a qual o pronunciamento judicial se baseou na resolução da lide. Se o autor não limitar temporalmente o alcance do seu pedido, a coisa julgada atingirá todos os fatos jurídicos-tributários de idêntica natureza, embora ocorridos posteriormente ao trânsito em julgado da decisão declaratória.

A norma jurídica individual e concreta transitada em julgado definirá um “esquema de agir” entre o Estado e contribuinte na feliz expressão de Tércio Sampaio de Ferraz Júnior. (ELALI; MARTINS; PEIXOTO, 2005, p. 190).

A decisão transitada em julgado, portanto, definirá uma postura que deverá ser adotada tanto pelo entre tributado quanto pelo sujeito passivo da relação tributária, exatamente nos termos do seu comando dispositivo, projetando os seus efeitos inclusive para o futuro.

Assim, por exemplo, se determinada decisão judicial, transitada em julgado, declara a inexistência de relação jurídico-tributária entre o ente estatal “x” quanto ao contribuinte “y”, no que se refere ao verbo contido no critério material da norma relacionada ao tributo “z”, verifica-se que esta decisão de mérito fulmina o critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do referido tributo, objeto da demanda com efeitos para o futuro.

5 A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

5.1 A TESE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A relativização da coisa julgada “nasceu no seio do Superior Tribunal de Justiça (Min. José Delgado).” (CINTRA; DINAMARCO; GRINOVER, 2010, p.333). Trata-se de um mecanismo, segundo o qual através da ponderação de princípios e valores (Princípio da Igualdade x Princípio da Segurança Jurídica), admite-se relativizar os efeitos da coisa julgada, alterando os seus limites objetivos e tornando-a mutável e passível de nova discussão. Acerca desta tese, esclarecedoras são as palavras que seguem:

Esta tese parte da premissa de que nenhum valor constitucional é absoluto, devendo todos eles ser interpretado de modo harmonioso e, conseqüentemente, aplicando-se à coisa julgada o princípio da proporcionalidade, utilizado para o caso de colisão entre princípios constitucionais. Esse princípio significa que, em caso de conflito entre dois ou mais valores tutelados pela Constituição, deve-se dar prevalência àquele que no caso concreto se mostre mais intimamente associado à índole do sistema constitucional. Assim, segundo parte da doutrina seria possível desconsiderar a coisa julgada, em processo próprio, para que prevaleça outro bem constitucionalmente tutelado, de índole material. (CINTRA; DINAMARCO; GRINOVER, 2010, p.333).

No âmbito tributário, o tema ora em análise tomou maior amplitude no momento em que algumas empresas obtiveram do Poder Judiciário decisões transitadas em julgado, reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária entre elas e a Fazenda Nacional no que se refere ao pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689/1988), sem qualquer limitação temporal. Posteriormente, quando o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou a matéria, nos autos dos Recursos Extraordinários nº 146.733/SP e nº 138.284-8/CE, reconheceu a inconstitucionalidade da referida exação, tão somente em relação à competência de 1988, momento a partir do qual a União Federal passou a autuar os contribuintes quantos aos demais exercícios, sob o fundamento de que a decisão que os eximiu do pagamento não seria válida para os demais exercícios.

Assim, com o objetivo de desconsiderar a coisa julgada, parte da doutrina e a própria Fazenda Nacional, através da edição do parecer PGFN/CRJ/Nº 429/2011, vêm se criando mecanismos e situações que, em tese, estariam aptas a atingir à imutabilidade e à indiscutibilidade inerentes à coisa julgada.

5.2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO PARECER PGFN/CRJ/Nº 429/2011 DE 24 DE MAIO DE 2011

Em 26 de maio de 2011, a Fazenda Nacional publicou o parecer em evidência, disseminando a possibilidade de relativização da coisa julgada – embora tenha negado que se tratasse de uma espécie de relativização da coisa julgada – especialmente no que se refere aos “reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à coisa julgada em matéria tributária.” (PAULSEN, 2012, p. 177).

Em linhas gerais, a PGFN desenvolve o seu Parecer, considerando a possibilidade de desconsideração dos efeitos da coisa julgada, em três hipóteses, quais sejam: (i) a alteração das questões de fato; (ii) a modificação legislativa posterior; e (iii) a mudança de entendimento do STF acerca de determinada matéria tributária amparada por coisa julgada proferida anteriormente a esta.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, embora tenha a Procuradoria pretendido fazer uma suposta distinção conceitual entre a “relativização” e a “desconsideração” da coisa julgada, entendemos que ambas se referem à hipóteses nas quais os limites e efeitos da coisa julgada passam a ser questionados em face de supostas “novas situações jurídicas”, distinguindo-se no que se refere, tão somente, a sua forma de operacionalização.

Assim, para o presente estudo, trataremos a proposta do parecer da PGFN também como uma forma de relativização da coisa julgada, tecendo, quanto àquele alguns comentários somente acerca das hipóteses (ii) e (iii), na medida em que, em matéria tributária, por força das relações de trato continuado, “o **fato** que poderia ser alterado seria a soma algébrica do tributo, o que evidentemente não faz o menor sentido, porque o contribuinte não ingressa em juízo demarcando a quantidade da matéria tributável nos fatos por ele narrados.” (SOUZA, 2012, p. 77).

5.2.1 Da impossibilidade de posterior alteração legislativa, que não modifique o critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), atingir a eficácia da coisa julgada

Quando um contribuinte, através de ação declaratória, obtém provimento judicial reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária, existente entre ele e determinado ente estatal, no que se refere à conduta constante do verbo do critério material da RMIT,

verifica-se que este, após o trânsito em julgado da sua decisão, obteve, do Poder Judiciário, norma individual e concreta apta a fulminar com o critério material do tributo objeto da sua ação, a qual, por sua vez, terá os seus efeitos para o futuro. Ou seja, a decisão judicial determinou que a prática de determinada conduta “q” não gera para aquele contribuinte “y”, que obteve provimento judicial transitado em julgado, a obrigação de recolher o tributo “z”.

Posterior alteração legislativa, que não modifique substancialmente o critério material da regra de incidência do tributo, não tem o condão de atingir os limites objetivos da coisa julgada, restabelecendo o critério material daquela RMIT já fulminado por decisão anterior transitada em julgado.

Isto porque, a nova regra, que não modificou o critério material da RMIT, não faz nascer entre o contribuinte e o ente tributante uma nova relação jurídica, pelo contrário! Trata-se da mesma relação, já estabilizada pela coisa julgada, que teve outros critérios alterados pela legislação posterior. Voltando ao exemplo acima, a alteração legislativa posterior, não modificou o fato de a prática da conduta “q” continuar gerando a obrigação de recolher o tributo “z”. A partir da coisa julgada, entretanto, esta conduta não gera, especificamente para o contribuinte “y”, a obrigação de recolher a exação.

Logo, modificação legislativa posterior que mantenha incólume o critério matéria da regra matriz de incidência do tributo não gera nova relação jurídica tributária apta a atingir os limites objetivos da coisa julgada e, conseqüentemente, a sua eficácia.

5.2.2 Da impossibilidade de posterior mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) ensejar a relativização da coisa julgada

Nos termos do Parecer em análise, às decisões proferidas pelo STF, tendo em vista a força institucional que fora atribuída ao referido órgão, implicam uma nova condição à norma interpretada, agregando-a em definitivo e, conseqüentemente, inovando o ordenamento jurídico.

Para tanto, são estabelecidas duas hipóteses, quais sejam (i) que trate de decisão que resolva a lide de modo objetivo, sem enfrentar peculiaridades inerentes ao caso concreto; e (ii) que a decisão represente o entendimento final e definitivo da Suprema Corte, proferido ou em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou em controle difuso, este último

seguido de Resolução do Senado, ou resultado de julgamento realizado nos moldes do Art. 543-B do CPC³.

Ocorre, contudo, que ao traçar as hipóteses acima, a Fazenda Nacional equipara as decisões proferidas em controle concentrados àquelas oriundas do controle difuso, sob o fundamento de que a atual sistemática do art. 543-B do CPC, em sede de controle difuso tornou as suas decisões semelhantes àquelas produzidas em controle concentrado, o que seria suficiente para conferir-lhes caráter vinculante *erga omnes*.

Assim, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 conclui que “a cessão da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em razão de nova circunstância fática ou jurídica se opera automaticamente, como mera e natural decorrência lógica do que se entende por limites objetivos da coisa julgada.” (MACEDO, 2011). Pois bem, mais uma vez, cumpre esclarecer que a mudança no posicionamento do STF não tem o condão de atingir os critérios objetivos da coisa julgada.

Neste sentido, reitera-se que o provimento judicial transitado em julgado obtido pelo contribuinte, que fulminou o critério material da regra de incidência, não são atingidos por posterior entendimento, ainda que distinto, proferido pelo STF, porquanto o critério material – a prática da conduta “q” – jamais fora alterada, sendo impossível falar no surgimento de uma nova relação jurídica de direito material.

É certo que, especialmente depois da Lei nº 11.418/2006, que introduziu nos tribunais superiores trâmite especial aos recursos afetados pela Repercussão Geral ou àqueles Representativos de Controvérsia (este último no âmbito do STJ), a tendência da atualidade é a uniformização da jurisprudência, especialmente em observância à questões relacionadas à coerência dos tribunais regionais e dos tribunais de justiça em relação aos tribunais superiores, bem como e, principalmente, a celeridade processual.

No entanto, estas decisões proferidas pelo STF não são aptas à atingir a eficácia da decisão anterior transitada em julgado, porquanto não implicam em nova situação jurídica, tampouco no nascimento de nova relação jurídica tributária. As decisões proferidas pelo STF

3 Art. 543-B (CPC, 1973). Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 1o Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 2o Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 3o Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 4o Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 5o O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

não possuem tamanha eficácia vinculante a ponto de atingir a decisão de mérito amparada pela coisa julgada!

Até porque, quando a primeira decisão fora proferida, pode-se considerar que esta externou o entendimento jurisprudencial da sua época. Permitir que sejam cessados os efeitos da decisão transitada em julgado por força de superveniente posicionamento distinto proferido pelo STF, nos leva a pensar que, se eventualmente o referido Tribunal retomar o seu antigo posicionamento, mais uma vez, será possível atingir a eficácia da coisa julgada? Esta sistemática aniquila, definitivamente, as características de imutabilidade e indiscutibilidade inerentes à sentença transitada em julgado e ainda à segurança jurídica por ela proporcionada! Neste sentido, esclarecedoras são as palavras de Martins:

Não se pode admitir que a guardiã da Constituição não a guarde e, em vez de ofertar certeza e segurança, traga a insegurança e a incerteza a todos os jurisdicionados, todos os cidadãos, às próprias instituições e à Democracia. Segurança e certeza são atributos fundamentais do Estado de Direito. E a Suprema Corte, suprema guardiã de tais atributos – direitos fundamentais –, tem a responsabilidade maior de preservá-los ou adotar mecanismos capazes de, alterações de posicionamentos, não permitir que impliquem o estabelecimento de vício maior do regime democrático que é a instabilidade institucional. (MARTINS, 2006, p. 217 apud LOPES FILHO, 2006, p. 209-226).

Outrossim, admitir a possibilidade de entendimento posterior do STF afetar a coisa julgada, significa conferir efeitos desconstitutivos vinculantes à decisão proferida pelo Supremo, em detrimento do controle difuso de Constitucionalidade.

Diante disso, uma vez demonstrado que posterior mudança de entendimento do STF não afeta os limites objetivos da coisa julgada, mostra-se impossível falar de na possibilidade de cessação dos efeitos da coisa julgada por força da mudança de posicionamento do STF!

5.2.3 Da suposta ofensa ao Princípio da Livre Concorrência

Em suas considerações finais, a Fazenda Nacional destaca, ainda, ofensa direta ao princípio da Isonomia⁴ e ao Princípio Constitucional da Livre Concorrência, porquanto tornaria a empresa que possui decisão judicial transitada em julgado que a desonere do pagamento de determinado tributo, mais competitiva do que aquela que não possui o referido provimento.

⁴ No tópico seguinte abordaremos a suposta ofensa ao Princípio da Isonomia. Para este tópico, nos limitaremos à análise da suscitada ofensa ao Princípio da Livre Concorrência.

Ocorre, entretanto, que a PGFN olvidou-se que, em estrita observância ao acesso à justiça, também garantia constitucional positivada no inciso XXXV, art. 5º da CF, foi facultado àquele contribuinte o ajuizamento de ação judicial com o objetivo de discutir a hipótese de incidência do mesmo tributo que o seu concorrente e, eventualmente, obter provimento judicial transitado em julgado idêntico ao dele.

Não pode, pois, o contribuinte vencedor ser punido pelo fato de o seu concorrente ou não ter ajuizado a ação judicial cabível ou nela não ter obtido êxito, pelo que se afasta a hipótese de ofensa à livre concorrência suscitada pela PGFN.

5.3 OUTRAS QUESTÕES RELEVANTES RELACIONADAS À IMPOSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

5.3.1 Relativização da Coisa Julgada e a ofensa ao Princípio da Segurança Jurídica e ao Estado Democrático de Direito

Consoante ao destacado nas linhas acima, a coisa julgada é uma das formas de posituação da Segurança Jurídica, porquanto representa, através de sua “imutabilidade” e “indiscutibilidade” formas de exteriorização da estabilidade e previsibilidade das relações jurídicas, garantidos por esta última.

Neste sentido, cabe lembrar, mais uma vez, que “a segurança jurídica continua sendo um dos pilares do Estado Democrático de Direito, a justificar a existência da coisa julgada material e a manter a estabilidade das relações havidas na sociedade.” (CUNHA, 2006, p. 125).

Não custa reiterar, ainda, algumas premissas fixadas no presente trabalho, especialmente a de que a coisa julgada é garantia fundamental amparada pela constituição (Art. 5º, XXXVI, da CF) e igualmente cláusula pétrea (Art. 60, §4º, IV, da CF).

A Relativização da Coisa Julgada no âmbito tributário, portanto, implica na flexibilização (i) da segurança jurídica; e (ii) do Estado Democrático de Direito.

Ora, não existe maior sistema de instabilidade e insegurança do que este proporcionado pela Relativização da Coisa Julgada! Referido instituto, sem qualquer respaldo da Carta Magna, pretende tirar dos cidadãos o direito de verem as suas causas definitivamente decididas e findadas, porquanto permite o reexame da decisão transitada em julgado por via distinta daquela legalmente prevista, qual seja o ajuizamento da competente ação rescisória.

Outrossim, cumpre salientar que não se trata aqui de elevar a coisa julgada a uma situação de intangibilidade, pelo contrário! O fato, entretanto, é que colocá-la em uma situação em que possa ser facilmente reexaminada e rediscutida pelo poder judiciário afeta além da segurança e estabilidade das relações jurídica, o próprio Estado Democrático de Direito, com o que não pode compactuar o ordenamento jurídico.

Assim, não se pode admitir que por questões não estabelecidas em lei, a coisa julgada possa ser arbitrariamente reexaminada, com o único objetivo de respaldar a ânsia da arrecadação desenfreada do Estado.

5.3.2 Do suposto conflito de Princípios e o valor de Justiça: Princípio da Segurança Jurídica x Princípio da Igualdade

Fundada em uma suposta ponderação de princípios, a corrente que defende a relativização da coisa julgada utiliza como um dos seus argumentos o conflito entre o Princípio da Igualdade e da Segurança Jurídica, cuja solução deve ser dada através da utilização do Princípio da Proporcionalidade, fundamentada, ainda, na noção de justiça.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a coisa julgada “não pressupõe uma decisão justa” (LOPES FILHO, 2006, 240 apud LOPES FILHO, 2006, p. 227 - 261), variando o conceito de justiça de pessoa para pessoa, o que o torna bastante inseguro se comparado à estabilidade inerente à segurança jurídica.

Feito o esclarecimento acima, insta salientar que, ao se falar da impossibilidade de relativização da coisa julgada em observância ao Princípio da Segurança Jurídica jamais estar-se-ia falando em ofensa ao Princípio da Igualdade, pelo contrário!

Mais uma vez, reitere-se que em observância ao acesso à justiça foi facultado o ajuizamento de ação judicial a todos os sujeitos passivos, não podendo aquele que obteve êxito ser punido pelo fato de outros tantos não terem ingressado em juízo ou ainda obtido êxito em sua demanda.

Ora, os Princípios, no âmbito tributário, são destinados ao legislador com o objetivo de proteger o contribuinte, impondo limitações ao poder de tributar. Estes, portanto, não podem ser utilizados como forma de confrontar sujeitos passivos, em detrimento da segurança e estabilidade do Estado Democrático de Direito.

6 CONCLUSÃO

Após todo o estudo acima, concluimos que, em respeito à Segurança Jurídica e ao Estado Democrático de Direito, não é possível admitir a possibilidade de relativização da coisa julgada em matéria tributária, ainda que haja mudança posterior de entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Mais uma vez, reiteramos que desta impossibilidade, não há qualquer prejuízo ao Princípio da Igualdade, porquanto, em matéria tributária, os princípios têm por principal objetivo proteger o contribuinte do poder estatal de tributação, tampouco ao Princípio da Livre Concorrência, na medida em que, o livre acesso à justiça é garantido a todos, de igual modo, não podendo o sujeito passivo que detém uma decisão judicial transitada em julgado ser punido pelo fato de o seu concorrente não ter discutido em juízo determinada exação tributária, ou não ter obtido êxito em sua demanda.

No que se refere ao Parecer PGFN/CRJ/ nº 492/2011, também hipótese de “relativização da coisa julgada”, ainda que a Procuradoria tenha, de início, negado este fato, entendemos que este parte de princípios equivocados, uma vez que (i) posterior alteração legislativa, que não modifique substancialmente o critério material da regra de incidência do tributo, não tem o condão de atingir os limites objetivos da coisa julgada, restabelecendo o critério material daquela RMIT já fulminado por decisão anterior transitada em julgado; e (ii) posterior mudança de entendimento do STF não afeta os limites objetivos da coisa julgada, sendo impossível falar no surgimento de nova relação jurídica tributária, com o que, equivocadamente, pretende fazer crer a PGFN.

Por todo o exposto, entendemos que o respeito à Coisa Julgada não implica em qualquer prejuízo à Constituição, pelo contrário, não se falar em perda da eficácia da decisão transitada em julgado em qualquer das hipóteses estudadas no presente trabalho, em detrimento do direito de os jurisdicionados obterem uma decisão definitiva, imutável e indiscutível em seus processos.

REFERÊNCIAS

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. Relativização da Coisa Julgada Inconstitucional x Princípio da Segurança Jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 129. São Paulo: Dialética, 2006. p. 35-49.

BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm>. Acesso em: 19 jan. 2013.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 16 dez. 2012.

BRASIL. *Constituição Federal 1988*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 09 dez. 2012.

BRASIL. *Lei de Introdução ao Código Civil*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm>. Acesso em: 08 dez. 2012.

BRASIL. *Lei nº 11.418/2006*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111418.htm>. Acesso em: 12 jan. 2013.

BRASIL. *Lei nº 7.689/1988*. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 15 dez. 2012.

BRASIL. *Recurso Extraordinário nº 146.733/SP*. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 13 jan. 2013.

BRASIL. *Recurso Extraordinário nº 38.284-8/CE* Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. 16. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2007. v. 1.

CARVALHO, Cristiano; MACHADO, Rafael Bicca. Justiça ou Segurança: Crítica ao Movimento de Relativização da Coisa Julgada. In: ELALI, André; MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: Editora MP, 2005. p. 61-62.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. p 199-200.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*, 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CUNHA, José Leonardo Carneiro da. Ação de Repetição de Indébito Precedida de Ação Declaratória Transitada em Julgado – Relativização da Coisa Julgada – Inviabilidade – Necessidade de Obediência à Sentença na Ação Declaratória. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 125: 116-128, fevereiro/2006.

ELALI, André; MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: Editora MP, 2005.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. Relativização da Coisa Julgada no Direito Processual Tributário. In: _____. *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 227-261.

MACEDO, Luana Vargas. Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011. *Revista da PGFN*. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, n. 2, Ano I, 30 mar. 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos Prospectivos das Decisões Definitivas da Suprema Corte em Matéria Tributária. In: LOPES FILHO, Juraci Mourão. *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 217 p. 209-226

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios do Processo na Constituição Federal*. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio Pimenta. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

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

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Breves comentários sobre o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 – Coisa Julgada em Matéria Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 201. São Paulo: Dialética, p. 70-82, junho/2012.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Segurança Jurídica e Processo: Recursos, Coisa Julgada, Ação Rescisória e Ações de (In)Constitucionalidade*. 2005. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Direito Tributário. Rio de Janeiro, 2005. p. 187-221.