HENRIQUE COUTINHO DE SOUZA

A AÇÃO RESCISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO DE LANÇAR À LUZ DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

DISSERTAÇÃO (MESTRADO)

ORIENTADOR: HUMBERTO BERGMANN ÁVILA

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO - SP

2018

HENRIQUE COUTINHO DE SOUZA

A AÇÃO RESCISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO DE LANÇAR À LUZ DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Humberto Bergmann Ávila.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO - SP

2018

SOUZA, Henrique Coutinho.

A Ação Rescisória em Matéria Tributária – Considerações sobre o direito de lançar à luz do Princípio da Segurança Jurídica / Henrique Coutinho de Souza.

- São Paulo: H. C. Souza, 2018.

- 254 f. ; 30 Cm.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2018.

Orientador: Professor Titular Humberto Bergmann Ávila.

Notas de rodapé.

Inclui bibliografia

1. Ação Rescisória. 2. Coisa Julgada. 3. Relações Jurídico-Tributárias Continuativas. 4. Decisões Conflitantes. 5. Segurança Jurídica. 6. Igualdade. 7. Lançamento Tributário. 8. Rescisão da *res judicata*. 9. *Eficácia ex nunc*

BANCA EXAMINADORA

_____

_____

_____

AGRADECIMENTOS

A conclusão do presente estudo marca o fim de um ciclo, após uma grande jornada que teve início muito antes do ingresso no Programa de Mestrado, quando o projeto de pesquisa e a expectativa de aprovação ainda eram sonhos sem concretude. Nessa grande jornada percorrida até o seu epílogo, muita dedicação, isolamento e inúmeras renúncias foram fundamentais, assim como todo o apoio e a compreensão recebidos de familiares, amigos, colegas de trabalhos e, em especial, da minha esposa. Por isso, este trabalho não estaria completo sem o agradecimento expresso àqueles que, de alguma forma, foram de grande importância nesse longo trajeto.

Inicialmente agradeço àqueles que tornaram isso tudo possível, pois toda grande jornada precisa de um *início*. E, nesse ponto, agradeço aos meus pais, Fátima Aparecida Coutinho de Souza e Argemiro de Souza Garcia (*in memoriam*), que tanto sacrificaram de suas vidas pessoais pela minha educação. Espero que, um dia, eu seja capaz de despertar em meus filhos o mesmo orgulho que sinto quando olho para a trajetória de vocês, construída com muito empenho, dedicação e caráter. E que, também, um dia eles possam sentir-se tão amparados pelo amor incondicional que vocês sempre me proporcionaram, acreditando em mim quando eu mesmo tinha tantas dúvidas. Sem vocês, nada disso teria sido possível.

Além disso, agradeço também ao meu orientador, Professor Humberto Ávila, pois toda grande jornada precisa de uma *inspiração*. E, aqui, registro meus sinceros agradecimentos ao Professor Humberto, não apenas pelo voto de confiança inicial, ao me aceitar como seu orientando no mestrado, mas, sobretudo, pelos inúmeros ensinamentos proporcionados a cada momento da vida acadêmica que dividimos, pelo que serei eternamente grato. Além de um grande exemplo pela seriedade com a qual conduz as atividades acadêmicas, sua obra sempre exerce profunda influência na minha forma de conceber o Direito Tributário e as ciências jurídicas como um todo. Espero um dia poder retribuir a confiança em mim depositada, assim como a enorme gratidão por tudo que aprendi ao longo desse ciclo, que moldará por completo a minha percepção sobre o Direito.

Agradeço ainda aos meus amigos e familiares, pois toda grande jornada precisa de *suporte*. E, por todas as ausências que se fizeram necessárias, agradeço pela compreensão e pelo carinho de todos, em especial à Larissa, Rodolfo, Luís Gustavo, Denise, Carlos, Isabella, Ezilda, Belkis, Ney, Marina e Flávio.

Devo agradecer, também, aos colegas do Mestrado, pois toda grande jornada precisa de *cumplicidade*. Agradeço ao Rafael Savassi, Martha Leão, Daniela Dias, Pedro Ribas, Paulo Leão, Rodrigo Risolia, Carlos Daniel e tantos outros com quem tive o privilégio de dividir momentos tão enriquecedores ao longo da trajetória acadêmica.

Agradeço também aos meus amigos do escritório Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, pois toda grande jornada precisa de *motivação.* E, nesse sentido, agradeço inicialmente aos Drs. Ricardo Mariz de Oliveira, João Francisco Bianco e Elidie Bifano, por mostrarem que é possível equilibrar o exercício da advocacia com as exigências do meio acadêmico. Espero um dia atingir o mesmo nível de excelência que vocês alcançaram em ambos. Também agradeço aos sócios e amigos Bruno Fajersztajn, Fabiana Carsoni, Ramon Tomazela, Marcos Engels e Silvio Gazzaneo, pelas inúmeras experiências profissionais vivenciadas, que tanto acrescentaram em minha formação, além do incessante incentivo aos estudos. Agradeço ainda por serem tão compreensíveis ao longo de todo o percurso acadêmico. Devo agradecimentos especiais também à minha equipe, notadamente aos amigos Gabriel Campos, Gabriel Laredo, Mauro Marchiori e Natalia Molina, com os quais aprendo diariamente, ao dividir os desafios e as frustrações da nossa profissão. A ajuda e a solidariedade de todos vocês foram fundamentais para a conclusão deste trabalho. Esse agradecimento é extensível aos estagiários e demais profissionais que já se despediram da convivência diária rumo a novos desafios, mas que, em diferentes momentos, contribuíram para a consecução desse estudo.

E, por fim, devo registrar um agradecimento especial a minha esposa, Fernanda Teles de Paula Leão, pois toda grande jornada só é completa com *amor*. Sem a sua paciência, o seu apoio incondicional e o seu imprescindível companheirismo, o projeto desse estudo ainda seria um sonho sem concretude. Obrigado por fazer dos meus sonhos também os seus e por estar ao meu lado em todos os momentos.

"*Para ser grande, sê inteiro: nada*
Teu exagera ou exclui.
Sê todo em cada coisa. Põe quanto és
No mínimo que fazes.
Assim em cada lago a lua toda
Brilha, porque alta vive."

Fernando Pessoa
14-2-1933
Odes de Ricardo Reis. Lisboa: Ática, 1946. p. 148.

"*A sabedoria não se transmite, é preciso que a gente mesmo a descubra depois de uma caminhada que ninguém pode fazer em nosso lugar, e que ninguém nos pode evitar, porque a sabedoria é uma maneira de ver as coisas.*"

Marcel Proust
Em busca do tempo perdido. v. II. À sombra das raparigas em flor. São Paulo: Globo, 2006. Trad. Mário Quintana. p. 519.

RESUMO

Henrique Coutinho de Souza. *A ação rescisória em matéria tributária* – considerações sobre o direito de lançar à luz do Princípio da Segurança Jurídica. 2018. 254 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

O Poder Judiciário, no exercício de sua função jurisdicional, pode provocar efeitos indesejados sob a perspectiva da igualdade e da livre concorrência. Isso ocorre, sobretudo, quando afasta, em caráter definitivo e com efeitos prospectivos, a obrigação tributária de determinado contribuinte, que obtém uma decisão final favorável conflitante com a posição final dos Tribunais Superiores. A ação rescisória, nesse contexto, assume importante função de corrigir esses efeitos indesejados, restabelecendo a igualdade ao desconstituir a decisão anterior. O presente estudo tem por objeto analisar os efeitos decorrentes da desconstituição da decisão transitada em julgado, no contexto de relações jurídico-tributárias continuativas. Para tanto, inicia-se o trabalho com a investigação das nuances da coisa julgada, suas particularidades em matéria tributária e a sua evolução ao longo de tempo na doutrina e jurisprudência nacionais. Posteriormente, o estudo se propõe a refletir sobre a desigualdade provocada pelo Poder Judiciário. Para tanto, buscaremos amparo na Teoria Geral do Direito e na análise das normas constitucionais e processuais que regem a sistemática processual brasileira, de modo a viabilizar a compreensão de um modelo decisório que pode potencializar a ocorrência da prolação e do trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria. Adiante, examinaremos a ação rescisória, seus contornos jurídicos e os efeitos da rescisão da *res judicata*. Por fim, analisaremos os efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado, no contexto de relações jurídico-tributárias continuativas. Nesse cenário, buscaremos uma solução que melhor harmonize a tensão estabelecida entre, de um lado, a segurança jurídica e, de outro, a igualdade e a livre concorrência. Também examinaremos as normas que regem o lançamento tributário a fim de verificar as garantias que protegem o contribuinte e o momento a partir do qual o ente tributante retoma o direito de lançar, assim como analisar, os créditos tributários relativos a quais períodos que poderão ser abrangidos pela cobrança realizada pelas autoridades fazendárias.

Palavras-chave: ação rescisória – coisa julgada – relações jurídico-tributárias continuativas – decisões conflitantes – segurança jurídica – igualdade – lançamento tributário – rescisão da *res judicata* – eficácia *ex nunc*.

ABSTRACT

Henrique Coutinho de Souza. *The rescissory action in tax matters* - considerations on the right to assess in the light of the Principle of Legal Certainty. 2018. 254 p. Dissertation (Master's in Law) – Faculty of Law. University of São Paulo, São Paulo, 2018

The judiciary, in the exercise of its jurisdictional function, may provoke undesirable effects from the perspective of equality and free competition. This occurs, especially, when it removes on a definitive basis and with prospective effects the tax obligation of a determined taxpayer, which obtains a favorable final decision that is in conflict with the final position of the Superior Courts. The rescissory action, in this context, assumes an important function of correcting these unwanted effects, reestablishing equality by reversing the previous decision. The purpose of this study is to analyze the effects arising from the reversing of the final decision in the context of continuing legal-tax relations. For this, the work begins with the investigation of the nuances of the res judictata, its particularities in tax matters and its evolution over time on national legal scholarship and case law. Subsequently, the study proposes to reflect on the inequality caused by the Judiciary. In order to do so, we will seek support in the General Theory of Law and in the analysis of the constitutional and procedural rules that govern the Brazilian procedural system, in order to make possible the understanding of a decision model that can make potent the occurrence of the res judicata of conflicting decisions on the same subject. We also shall examine the rescissory action, its legal outlines and the effects of termination on *res judicata*. Finally, we will analyze the effects of the reversing of the final decision in the context of continuing legal-tax relations. In this scenario, we will seek a solution that better harmonizes the tension established between, on the one hand, legal certainty and, on the other, equality and free competition. We will also examine the tax assessment rules in order to verify the guarantees that protect the taxpayer and the time from which the tax entity retakes the right to assess, as well as the tax credits related to which periods that may be charged by the tax authorities.

Key words: rescissory action - res judicata - continuing legal-tax relations - conflicting decisions - legal certainty - equality - tax assessment - reversing of *res judicata* - *ex nunc* effectiveness.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgRg	Agravo Regimental
AI	Agravo de Instrumento
AR	Ação Rescisória
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Conselho de Contribuintes
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC/2015	Código de Processo Civil – Lei n. 13.105, de 16.3.2015
CPC/73	Código de Processo Civil – Lei n. 5.869, de 11.1.1973
CSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário de Justiça
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
MC	Medida Cautelar
MS	Mandado de Segurança
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 19
Objeto e relevância do estudo 19
O método adotado 27
O Plano de estudo: a estrutura do trabalho 28

1 A COISA JULGADA E SEUS CONTORNOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA 31
1.1 A coisa julgada: definição e seus efeitos 31
1.2 O alcance da intangibilidade da coisa julgada 36
1.3 A coisa julgada e sua autoridade: os limites objetivos e temporais da coisa julgada e as controvérsias doutrinárias 41
1.4 A coisa julgada em matéria tributária 46
1.4.1 Primeira fase: a Súmula n. 239 do STF e a coisa julgada em matéria tributária limitada a um exercício financeiro 47
1.4.2 Segunda Fase: o reconhecimento da projeção da coisa julgada tributária para exercícios subsequentes 51
1.4.3 Terceira Fase: as discussões em torno da cessação da eficácia da coisa julgada 55
1.4.3.1 As discussões em torno da relativização da coisa julgada e sua influência no campo tributário 56
1.4.3.2 A cessação da eficácia da coisa julgada em razão de modificação legislativa 59
1.4.3.3 A cessação da eficácia da coisa julgada em razão de superveniência de decisão do STF 62
1.5 As decisões conflitantes sobre a mesma matéria na perspectiva constitucional 67
1.6 Breves sínteses conclusivas 71

2 AS DECISÕES CONFLITANTES SOBRE A MESMA MATÉRIA COMO PRODUTO DO MODELO DECISÓRIO BRASILEIRO 73
2.1 A intepretação jurídica como uma atividade decisória 73
2.2 A intepretação jurídica e as decisões judiciais 78
2.3 A justificação das decisões judiciais como mecanismo de controle argumentativo das decisões 83

2.4 Os precedentes e a sua importância para a segurança jurídica e o tratamento equânime entre os jurisdicionados 88
2.5 O formalismo exacerbado e a sua contribuição para o trânsito em julgado de decisões conflitantes 93
2.6 O CPC/2015 e a busca pelo oferecimento de tratamento equânime aos jurisdicionados 99
2.7 O modelo decisório dos tribunais pátrios como óbice ao oferecimento de um tratamento igualitário aos litigantes 111

3 A AÇÃO RESCISÓRIA COMO UM INSTRUMENTO PARA A PROMOÇÃO DA IGUALDADE E AS SUAS PARTICULARIDADES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA 127
3.1 Ação rescisória e seus contornos 127
3.2 As decisões rescindíveis e as hipóteses de cabimento de ação rescisória à luz do CPC/2015 131
3.2.1 As decisões rescindíveis à luz do CPC/2015 132
3.2.2 As causas de rescindibilidade 133
3.2.3 A rescisão da decisão transitada em julgado que conflita com a posição dos Tribunais Superiores: violação à norma jurídica e à Súmula n. 343 do STF 138
3.2.3.1 A Súmula n. 343 e a interpretação de normas infraconstitucionais 140
3.2.3.2 A Súmula n. 343 e a interpretação de normas constitucionais 145
3.2.4 O CPC/2015 e as novas hipóteses de cabimento da ação rescisória 149
3.3 Ação rescisória em matéria tributária: análise do Parecer PGFN n. 2740/2008 e da jurisprudência versando sobre a matéria 153
3.4 Os efeitos da rescisão da decisão transitada em julgado: a eficácia ex tunc ou ex nunc da desconstituição da res judicata 159
3.5 A execução da decisão rescidenda e o momento da rescisão da decisão transitada em julgado 162

4 A DESCONSTITUIÇÃO DA DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO E OS SEUS REFLEXOS EM RELAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A SEGURANÇA JURÍDICA E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO 167
4.1 O problema da desconstituição da decisão transitada em julgado em relações jurídico-tributárias continuativas 167

4.2 O conflito entre os princípios da segurança jurídica e da igualdade e livre concorrência: propostas de harmonização 169
4.2.1 Considerações sobre a igualdade 169
4.2.2 Considerações sobre a livre concorrência 181
4.2.3 Considerações sobre a segurança jurídica e a proteção da confiança 188
4.2.4 A rescisão da decisão transitada em julgado e o lançamento tributário: propostas de harmonização 199
4.3 O momento no qual o Fisco retoma a possibilidade de realização do lançamento tributário 206
4.4 A desconstituição da decisão transitada em julgado e o lançamento tributário 210
4.5 Breves sínteses conclusivas quanto aos efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado no contexto de relações jurídico-tributárias continuativas 220

CONCLUSÕES 221

REFERÊNCIAS 234

INTRODUÇÃO

Objeto e relevância do estudo

Dois contribuintes, "C1" e "C2", ajuízam ações, com os mesmos fundamentos jurídicos, para afastar a incidência de um determinado tributo, de modo a obter um provimento jurisdicional que se protraia no tempo e reconheça, em caráter prospectivo, a inexistência de relação jurídico-tributária. Encerradas as ações, transitam em julgado decisões de improcedência para "C2" e de procedência para "C1". A decisão de "C2" encontra-se alinhada à jurisprudência dos Tribunais Superiores, que acabaram decidindo que aquele tributo é devido. Em razão desse resultado, "C2" continuará a recolher o tributo discutido, assim como os demais contribuintes, ao passo que "C1" não deverá mais recolhê-lo.

Sob uma perspectiva da solidariedade[1], "C1" deixará de suportar encargos que eram previstos pelo Estado para a manutenção de suas atividades sociais e para a promoção de seus objetivos delineados constitucionalmente. Sob uma perspectiva da igualdade, a situação revela-se flagrantemente indesejada. O Poder Judiciário, ao analisar duas situações jurídicas semelhantes, resolveu as lides de forma dissonante, oferecendo aos litigantes duas respostas incompatíveis entre si. Em virtude disso, o Poder Executivo, no exercício de sua função arrecadatória, deverá oferecer um tratamento distinto a contribuintes que poderão manifestar a mesma capacidade contributiva, passando a exigir o tributo de "C2" e, por outro lado, ficando impossibilitado de exigir tributo de "C1". Sob uma perspectiva concorrencial, o cenário pode ser nefasto para o mercado em que "C1" atua, em razão da vantagem comparativa por ele obtida, que pode provocar inúmeras distorções nos preços praticados, com sério prejuízo à economia nacional e à ordem econômica.

Assim é que, diante da decisão favorável, que transitou em julgado no momento *T1*, "C1" passa, ao longo do tempo, a orientar suas atividades empresariais com base na expectativa engendrada por aquele provimento jurisdicional que, em princípio, tornou-se definitivo. A economia fiscal obtida influencia diretamente a maneira como "C1" exerce seus direitos fundamentais de liberdade e propriedade. A partir de *T1*, "C1" passa a investir

---

[1] Para Marco Aurélio Greco, a Constituição Federal prestigiou as formas de cooperação no âmbito da sociedade, visando a construir uma sociedade fraterna, de modo que essa diretriz positiva deve orientar a produção e a interpretação da legislação infraconstitucional (GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: _____; GODOI, Marciano Seabra. (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 172-176).

na ampliação do seu processo produtivo, programando-se com base em determinada expectativa de receitas e despesas. Ocorre que, antes de dois anos, o ente tributante ajuíza uma ação rescisória, no momento *T2*. Trata-se, pois, de uma grande oportunidade para o Poder Judiciário corrigir as distorções anteriormente provocadas. A confiança que "C1" até então depositava na decisão que lhe era favorável sofre significativo abalo. A partir de *T2*, "C1" passa a conviver com a perspectiva de desconstituição da decisão transitada em julgado. Conquanto em cenário duvidoso, "C1" ainda tem motivos para orientar-se com base na decisão que lhe autoriza a deixar de recolher o tributo. Afinal, a proteção à coisa julgada possui magnitude constitucional e, a rigor, sua decisão mantém-se hígida. Todavia, no momento *T3*, sobrevém uma decisão desconstituindo a decisão acobertada pelo manto da coisa julgada. Ou seja, reconhece-se que aquela decisão transitada em julgado contrariava o ordenamento jurídico, razão pela qual deveria ser extirpada do mundo jurídico e jamais poderia ter produzido efeitos. Entre *T1* e *T3*, muitos anos poderão ter decorrido. Inúmeros questionamentos emergem desse cenário proposto: *(i)* deve o ente tributante realizar lançamentos para prevenção de decadência ao longo do curso da ação rescisória (entre *T2* e *T3*), inclusive para potencial cobrança dos créditos tributários anteriores a *T2* (entre *T1* e *T2* ou, até mesmo, antes de *T1*)? *(ii)* com o provimento da ação rescisória, devem ser restabelecidos os lançamentos eventualmente realizados, no curso da ação originária, em momento anterior a *T1*, para a cobrança de créditos tributários que foram extintos com o trânsito em julgado, por força do art. 156, X? *(iii)* a partir de qual momento o ente tributante pode realizar novos lançamentos? *(iv)* podem ser exigidos créditos tributários relativos a todos os momentos (antes de *T1*, entre *T1* e *T2*, entre *T2* e *T3*, ou somente após *T3*)? *(v)* o prazo decadencial para o ente tributante realizar o lançamento flui normalmente, mesmo quando os agentes fazendários estavam impossibilitados de constituir os créditos tributários, em razão de decisão judicial transitada em julgado, reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária? *(vi)* haveria alguma causa suspensiva à fluência desse prazo decadencial, em razão da impossibilidade de realização do lançamento até o momento *T3*? *(vii)* os lançamentos que eventualmente venham a ser realizados poderão exigir multas e juros moratórios do contribuinte?

A resposta a todos esses questionamentos é o objetivo do presente estudo, que ambiciona, também, refletir sobre o cenário de desigualdade provocado pelo Poder Judiciário no exercício de sua função jurisdicional.

Desde já, cumpre-nos delimitar o escopo do trabalho. Nossa análise será centrada em decisões que versem sobre relações jurídico-tributárias continuativas, assim compreendidas como aquelas que se pronunciam sobre elementos permanentes da relação tributária. Por tal razão, o provimento jurisdicional em exame possui aptidão para projetar-se para exercícios subsequentes, já que o objeto da lide será o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária, em caráter definitivo e prospectivo. O foco de nossa análise, portanto, não envolve decisões versando sobre relações instantâneas, referentes a elementos temporários da relação jurídico-tributária[2]. Essa delimitação justifica-se, pois nas relações instantâneas os efeitos provocados sob a perspectiva da igualdade e da livre concorrência são restritos, já que o contribuinte estará novamente sujeito à tributação quando incorrer, em outro momento, na hipótese de incidência prevista na norma tributária.

É nesse cenário e com essas limitações, portanto, que buscaremos analisar as decisões conflitantes versando sobre a mesma matéria. Por decisões conflitantes compreendem-se aquelas que, embora envolvam situações fáticas e fundamentos jurídicos semelhantes, oferecem respostas distintas aos litigantes[3]. Em outros termos, pretendemos analisar hipóteses de desconstituição de decisão transitada em julgado, quando um determinado contribuinte acaba beneficiado pelo Poder Judiciário, que o desonera de parte de sua carga tributária em caráter definitivo, em detrimento dos demais contribuintes, que estarão sujeitos à tributação. Isso se revela, notadamente, nos casos em que os Tribunais Superiores firmam entendimento no sentido de que o tributo é devido, de modo que esses precedentes tendem a ser aplicados aos demais contribuintes, que deverão recolher o tributo, contrariamente ao contribuinte beneficiado com a decisão transitada em julgado em sentido conflitante.

Essa hipótese em exame traz sempre a ideia de um erro (*o Poder Judiciário falhou ao julgar duas causas idênticas, pois ofereceu duas respostas distintas para um mesmo problema*) que produz uma injustiça (*dois contribuintes em uma mesma posição jurídica*

---

[2] É o que ocorre, por exemplo, em decisões proferidas em embargos à execução fiscal ou em ação anulatória, em que o contribuinte discute apenas a incidência do tributo em um período específico do tempo, em virtude de uma operação realizada pelo contribuinte. A decisão proferida nesse caso se limitará a extinguir o crédito tributário que foi objeto de lançamento pelo ente fazendário, não se projetando no tempo.

[3] Optamos por designá-las como conflitantes, e não contraditórias, pois pode não ocorrer uma contradição lógica no comando decisório. É o que se observa, por exemplo, em uma decisão que determina o pagamento de FINSOCIAL à alíquota de 0,5%, contraposta a outra decisão que determina o pagamento de FINSOCIAL à alíquota de 2%. Nesse cenário, não haverá contradição lógica no comando decisório (pagar *vs.* não pagar), embora o conteúdo das decisões conflite (pagar 0,5% *vs.* pagar 2%).

estarão sujeitos a dois tratamentos distintos). Disso decorre um anseio, quase intuitivo, de desfazimento da injustiça, mediante o restabelecimento de um ideal de igualdade que foi desrespeitado. Um dos instrumentos para a correção desse desajuste é o manejo da ação rescisória, que, caso venha a ser julgada procedente, corrigirá a situação de iniquidade. Ocorre que, até o desfazimento dessa situação provocada pelo próprio Poder Judiciário, há um *iter* a ser percorrido. E há, também, direitos e garantias fundamentais que circundam a matéria em análise.

O tema em questão repousa sobre muitas ambiguidades que o presente estudo pretende desvelar. Se, por um lado, há de ser reconhecida a importância do Poder Judiciário para o combate a arbitrariedades que podem eventualmente ser cometidas pelo ente tributante no exercício do poder de tributar; por outro lado, verifica-se que uma atuação ineficiente dos órgãos jurisdicionais pode acarretar graves ofensas ao sistema tributário nacional. Se, por um lado, reconhece-se a importância da coisa julgada como uma valiosa garantia constitucional, necessária à estabilidade das relações jurídicas, por colocar termo a um cenário de litigiosidade[4]; por outro lado, verifica-se que a estabilização de determinadas situações jurídicas pode resultar em outras violações à ordem jurídica. Se, por um lado, reconhece-se que a segurança jurídica deve proteger o contribuinte que exerce seus direitos fundamentais amparado por uma decisão transitada em julgado, convicto na legitimidade desse ato estatal; por outro lado, verifica-se que autorizar o contribuinte a deixar de recolher determinado tributo, em caráter definitivo, pode resultar em inúmeros prejuízos à igualdade e à livre concorrência, com nefastos efeitos para a sociedade como um todo.

É nesse ambiente de constante tensão entre princípios e garantias constitucionais que se desenvolverá o presente estudo. Qualquer solução esbarra, em maior ou menor dimensão, em restrição a alguma dessas garantias, o que revela alto custo de qualquer medida conciliatória para o sistema jurídico.

A ação rescisória, nesse contexto, apresenta-se como um importante instrumento para o restabelecimento da igualdade. Porém, o desfazimento dos atos anteriormente produzidos pelo Poder Judiciário também apresenta consequências indesejadas. Primeiro, porque coloca em xeque a credibilidade no sistema. Se a instabilidade dos atos legislativos

---

[4] Sobre o tema, Tércio Sampaio Ferraz Jr. acentua que, sem a coisa julgada, a segurança jurídica estaria comprometida, sendo uma exigência da própria atividade jurisdicional, para que os litígios submetidos a um juiz imparcial (*tertius super partes*) tenham fim. Assim, caso os litígios fossem permanentemente retomados, a segurança jurídica jamais seria concretizada (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. O judiciário frente à divisão dos poderes: um princípio em decadência? *Revista da USP*, São Paulo, n. 21, 1994, p. 19).

já repercute de maneira significativa na capacidade de orientação dos indivíduos, a descrença na capacidade do Poder Judiciário em oferecer respostas estáveis e definitivas resulta, em última análise, em sensação de vulnerabilidade ainda maior do contribuinte perante o ente tributante, algo que a própria garantia da inafastabilidade da jurisdição tencionou repelir. E, segundo, porque a decisão a ser tomada quanto ao desfazimento ou a manutenção dos efeitos produzidos pela *res judicata*, invariavelmente, resultará em restrições à igualdade ou à segurança jurídica. Proteger a segurança jurídica, e impedir a cobrança de créditos tributários anteriores à rescisão da decisão, significa autorizar o contribuinte a deixar de recolher determinado tributo que outros contribuintes foram obrigados a suportar. Restabelecer a igualdade, e exigir os créditos tributários anteriores à desconstituição da decisão originária, significa desconsiderar a expectativa daquele contribuinte depositada em um ato estatal revestido da mais alta legitimidade, após o encerramento da controvérsia jurídica submetida à análise do Poder Judiciário.

Nesse aspecto, o fator temporal desempenha importante função no presente estudo. No cenário proposto, a segurança e a estabilidade não se revelam como algo linear, e podem ser decompostas em diferentes panoramas ao longo do tempo. Em um primeiro momento, durante o curso da ação originária, o contribuinte deve pagar o tributo, embora haja um cenário de instabilidade que recai sobre a relação jurídica com o Fisco, em razão da controvérsia sujeita ao crivo do Poder Judiciário. Finda a ação, o contribuinte está autorizado a deixar de pagar o tributo, e a coisa julgada proporciona um cenário de estabilidade, diante da certeza, em princípio definitiva, de que aquela controvérsia jurídica se tornará indiscutível, em razão da imutabilidade do comando decisório. Pode ocorrer de sobrevir um precedente dos Tribunais Superiores em sentido contrário à coisa julgada, reputando devido o tributo, o que poderá desencadear a propositura de ação rescisória pelo Fisco. Ou ainda, esse precedente poderia até mesmo existir em momento anterior ao trânsito em julgado da decisão favorável ao contribuinte. Novamente, com o ajuizamento da ação rescisória, a relação jurídica será colocada em dúvida, retornando-se a um novo cenário de instabilidade, em que o contribuinte não terá mais a certeza se aquele tributo é realmente devido. Finda a ação rescisória, retorna-se a um cenário de estabilidade, porém para consolidar a relação jurídica em sentido diametralmente oposto àquele consagrado pelo primeiro comando decisório, ou seja, para reconhecer que o tributo é devido. Como se verifica, em cada um desses momentos o contribuinte deve lidar com diferentes orientações, que possuirão maior ou menor grau de instabilidade e confiabilidade, o que revela o prejuízo à segurança jurídica.

Nosso estudo não se limitará a buscar respostas às indagações formuladas na parte inicial dessa introdução, acerca dos efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. Entendemos que as respostas a esses questionamentos, invariavelmente, perpassam pela tentativa de compreender um fenômeno maior, que resulta na prolação e no trânsito em julgado de decisões conflitantes. Somente uma análise das possíveis causas dessa problemática que pretendemos examinar, para que seja possível avaliar o grau de lesividade desse fenômeno à ordem jurídica. Como a proposição de uma medida conciliatória esbarra em restrição a garantias fundamentais contrapostas, faz-se necessária uma solução que permita, na maior medida possível, que essas garantias convivam harmoniosamente. Por tal razão, mensurar a reprovabilidade das decisões conflitantes no ordenamento pátrio pode nortear as reflexões quanto à maior ou menor intensidade no desfazimento dos efeitos por elas provocados.

Ademais, tão importante quanto analisar o modo como a desigualdade provocada pelo Poder Judiciário deve ser desfeita é também investigar uma etapa anterior, para compreender as possíveis causas que resultaram no cenário de desigualdade provocado pelo Poder Judiciário. Do contrário, o presente estudo se limitaria a oferecer respostas sobre como o problema da desigualdade pode ser solucionado, ao desconstituir a decisão que o provocou, sem oferecer soluções para impedir que a desigualdade continue a ocorrer. Seria como buscar estancar os sintomas, sem procurar conhecer a doença.

O presente estudo se justifica, inicialmente, por uma perspectiva pragmática, haja vista a ausência de jurisprudência consolidada e, tampouco, de trabalhos doutrinários que se proponham a examinar detidamente a questão. No âmbito jurisprudencial, a questão mostra-se altamente controvertida. A 1ª Seção do STJ já se manifestou, em três ocasiões[5], no sentido de que a desconstituição da *res judicata*, em matéria tributária, opera com eficácia *ex tunc*, o que possibilita, em tese, a cobrança dos créditos tributários relativos ao momento em que se mantinha hígida a decisão favorável ao contribuinte. A Corte também já reconheceu a possibilidade de realização de lançamento para prevenção de decadência de créditos tributários que se encontram *sub judice* em ação rescisória[6] e, ademais, que a propositura da ação rescisória não suspende o prazo decadencial para a realização do lançamento[7]. Além disso, a 1ª e a 2ª Turmas do STJ já manifestaram entendimentos no

---

5 STJ, 1ª Seção, AR n. 3551/SC, Rel. Min. Mauro Campbell, DJe 22.3.2010; STJ, 1ª Seção, AR 3788/PE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 21/05/2010; STJ, 1ª Seção, AR n. 3638/PR, Rel. Min. Mauro Campbell, j. 23.11.2016.

6 STJ, 1ª Turma, RESP n. 1.168.226, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 25.5.2010.

7 STJ, 1ª Seção, AR n. 2159, Rel. Min. Castro Meira, j. 22.8.2007.

sentido de que o provimento da rescisória teria o condão de fazer renascer os créditos tributários anteriormente extintos, no curso da ação originária[8]. No âmbito da jurisprudência administrativa federal, já se decidiu: (i) que o Fisco poderia cobrar os créditos tributários de períodos anteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado, mas somente em relação aos últimos cinco anos[9]; (ii) que, para a cobrança de todo o crédito tributário do período pretérito, seria necessária a realização de lançamento para prevenção de decadência[10]; ou (iii) que somente seria possível a realização de lançamento para cobrança dos créditos tributários posteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado[11]. E, no que concerne a manifestações fazendárias, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN n. 2740/2008, já exarou entendimento no sentido de que o prazo decadencial para a realização de lançamento ficaria suspenso durante o trâmite da ação rescisória, já que o Fisco esteve impossibilitado de realizar a cobrança dos tributos durante o período em que a decisão rescindida estava hígida. Assim, com a procedência da ação rescisória, a decisão rescindida seria extirpada do mundo jurídico, razão pela qual não poderia produzir qualquer efeito, de modo que o Fisco retomaria o direito de cobrar os créditos tributários que deixaram de ser pagos durante todo o passado, incluindo os valores relativos a fatos geradores anteriores ao trânsito em julgado da primeira ação. Assim, o presente estudo é relevante por procurar oferecer respostas a uma questão controvertida na jurisprudência. Todos esses diferentes cenários serão enfrentados ao longo do estudo, o que evidencia a importância da análise dos limites impostos pelo ordenamento jurídico à cobrança de tributos cuja incidência foi afastada por decisão transitada em julgado, que posteriormente vem a ser rescindida.

Em razão dessa instabilidade jurisprudencial, o presente estudo também se justifica pela magnitude dos valores jurídicos contrapostos, envolvendo, de um lado, a segurança jurídica e, de outro, a igualdade e a livre concorrência. A título ilustrativo, apenas entre janeiro e novembro de 2017, o CARF julgou 15 processos administrativos envolvendo 11 contribuintes autuados por não recolherem CSL[12], em razão do trânsito em julgado de

---

8 STJ, 1ª Turma, REsp n. 333.258, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 12.8.2002.

9 Acórdão n. 3202-000750, de 22.5.2013

10 A possibilidade de lavratura de auto de infração para prevenção de decadência foi reconhecida nos acórdãos: 03-09.210, de 14.10.2003, da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes; 204.00825, de 5.12.2005, da 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes; 02-02.429, de 16.4.2007, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais; 02-01749, de 13.9.2004, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

11 Acórdão n. 9303-004313, de 15.9.2016.

12 Pesquisa realizada no sítio do CARF, com utilização dos seguintes parâmetros de busca: "CSL e coisa adj julgada", em que se identificou 15 acórdãos envolvendo 11 contribuintes distintos. Foram identificados os seguintes acórdãos versando sobre o tema: 9101-003.221, 1301-002.580, 9101-003.092, 1401-002.073,

decisões judiciais que conflitaram com a posição dos Tribunais Superiores. Assim, o manejo da ação rescisória pode desempenhar importante função como um mecanismo para a correção do cenário de desigualdade provocado pelo próprio Poder Judiciário. Com o advento do CPC/2015, as hipóteses de cabimento da ação rescisória foram ampliadas, o que revela a importância e a atualidade do tema em análise.

Ainda, considerando o escopo do presente trabalho, também se revela importante um estudo para a melhor compreensão da desigualdade que pode ser provocada pelo Poder Judiciário em matéria tributária e o seu grau de reprovabilidade pelo ordenamento jurídico, haja vista os efeitos indesejados provocados. Nesse aspecto, cumpre destacar que a primeira decisão do STF envolvendo coisa julgada em matéria tributária remonta a 1927. Em 1944, o tema retornou à Corte, que analisou uma decisão judicial transitada em julgado que contrariava o entendimento do STF sobre a incidência do imposto de renda sobre juros de apólice[13]. Na ocasião, já se debateu o risco de o Poder Judiciário distorcer a igualdade e a livre concorrência. Embora o conflito da *res judicata* com a posição do STF não tenha sido fundamental para o desate da questão, que se centrou na análise da possibilidade de projeção dos efeitos da decisão para os exercícios financeiros subsequentes, não se pode deixar de ressaltar que, transcorridos mais de setenta anos desde então, ainda restam muitas indagações sobre o tema. Tanto é assim que o STF, em recursos afetados à repercussão geral em 2015[14], ainda se pronunciará se a superveniência de decisões proferidas pelo STF, em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, tem o condão fazer cessar a eficácia da coisa julgada que estabiliza decisões com elas colidentes, quando envolvam relações jurídico-tributárias continuativas.

As considerações anteriores revelam que a coisa julgada que estabiliza decisões conflitantes – que provoca efeitos altamente indesejados em matéria tributária – é uma

---

1401-002.045, 1302-002.286, 1301-002.429, 9101-002.902, 9101-002.901, 1201-001.751, 9101-002.583, 9101-002.592, 9101-002.531, 9101-002.530 e 9101-002.534.

13 A perplexidade com imutabilidade de decisão transitada em julgado que conflita com a posição do STF fica expressa no Voto Preliminar do Ministro Philadelfo Azevedo: "*A meu ver tem toda pertinência nessas hipóteses a apreciação do problema de igualdade pelas gravíssimas consequências que poderiam decorrer da isenção de determinado contribuinte* […] *Do contrário, ficaria a Embargada privilegiada dentro do país* […] *se lhe fosse assegurada* a isenção genérica quanto a juros de apólices, indefinidamente poderia ela entrar no mercado com privilégios" (STF, Pleno, Agravo de Petição n. 11.227, Rel. Min. Castro Nunes, j. 5.6.1944).

14 Encontram-se afetados à repercussão geral: (i) RE n. 949.297, com repercussão geral reconhecida em 29.3.2016 (Tema 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado); e (ii) RE n. 955.227, com repercussão geral reconhecida em 31.3.2016 (Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado).

patologia antiga nos Tribunais pátrios. Tanto é assim que decisões sobre o tema podem ser identificadas há mais de setenta anos na jurisprudência e, até os dias atuais, continuam a repercutir nos Tribunais judiciais e administrativos do país. Disso resulta que, embora repudiada, a ocorrência desse fenômeno pode ser menos contingencial do que deveria, o que impõe a realização de um estudo entranhado sobre a questão, em uma tentativa de melhor compreender as suas causas. Cumpre destacar, nesse aspecto, que o CPC/2015 trouxe diversas disposições visando a conferir um tratamento mais equânime aos jurisdicionados[15]. Isso significa dizer, em outros termos, que os ideais de segurança jurídica e igualdade, que sempre estiveram plasmados na Constituição, foram insuficientes para assegurar uma uniformidade decisória aos litigantes[16]. Do contrário, não seriam necessárias alterações legislativas para combater práticas jurisprudenciais que acabavam por conduzir à dispersão jurisprudencial e, por consequência, potencializavam o risco de transitar em julgado decisões que conflitavam entre si. Desse modo, embora indesejadas, essas decisões conflitantes acabam sendo produto de um modelo decisório que precisa ser examinado, sobretudo diante das grandes repercussões na esfera tributária.

Por todas essas considerações, o presente estudo revela-se importante pela necessidade de estudo da ação rescisória, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas, como um importante instrumento para o restabelecimento de um cenário de igualdade, exigindo também uma análise dos efeitos decorrentes da desconstituição da decisão transitada em julgado. Ademais, o presente trabalho também se justifica em razão da relevância de todas as questões que gravitam o tema, como o estudo da coisa julgada em matéria tributária e a importante tensão estabelecida entre, de um lado, a segurança jurídica e, de outro, a igualdade e a livre concorrência.

O método adotado

O método empregado no presente trabalho é o *analítico-funcional*. Assim, a ação rescisória e os efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado serão examinados a partir da decomposição dos seus elementos constitutivos, sem perder de vista

---

[15] É o que ilustra a seguinte passagem da exposição de motivos do novo códex processual: "*Por outro lado, haver, indefinidamente, **posicionamentos diferentes e incompatíveis, nos Tribunais, a respeito da mesma norma jurídica** leva a que jurisdicionados que estejam em situações idênticas tenham de submeter-se a regras de conduta diferentes, ditadas por decisões judiciais emanadas de tribunais diversos*" (grifo nosso).

[16] Nesse aspecto, como destaca Alexander Peczenik, os precedentes, mesmo que não sejam formalmente vinculantes, funcionam como razões autoritativas na argumentação jurídica, a justificar a sua aplicação (PECZENIK, Alexander. The binding force of precedent. In: MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (Orgs.). *Interpreting precedents*. A comparative study. Aldershoot: Darthmouth, 1997, p. 467).

o oferecimento de respostas práticas às indagações formuladas na parte inicial dessa introdução. Para tanto, buscaremos o esclarecimento conceitual da coisa julgada e da ação rescisória e de suas particularidades em matéria tributária, além de recorrer a *elementos históricos* para a compreensão de sua evolução ao longo do tempo na doutrina e na jurisprudência pátrias. Também buscaremos, a partir *elementos estruturais* do sistema processual brasileiro, esclarecer *o que é* a coisa julgada, *o que* ela protege e *quais os limites* à sua desconstituição, mediante o manejo da ação rescisória, sobretudo no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. A partir de um sistema jurídico axiologicamente harmonizado, coerente e consistente, procuraremos compreender o grau de lesividade que as decisões conflitantes sobre a mesma matéria podem ocasionar para a ordem jurídica.

Tendo em vista que o tema, em maior ou menor medida, envolve a restrição de garantias constitucionais, será realizada uma análise conceitual dos princípios constitucionais que o circundam, para deles extrair uma prevalência axiológica que deve nortear os parâmetros para rescisão da *res judicata*. Assim, o presente estudo analisará os efeitos decorrentes da desconstituição da decisão transitada em julgado sob uma perspectiva jurídico-dogmática, buscando respostas, sobretudo, mas não exclusivamente, nos elementos normativos, permitindo a recondução ao ordenamento jurídico dos argumentos adotados na exposição. Dessa forma, será possível fornecer critérios razoavelmente seguros e intersubjetivamente controláveis para a resposta às questões práticas que o presente trabalho tenciona responder.

O Plano de estudo: a estrutura do trabalho

O trabalho será estruturado em quatro capítulos. O primeiro capítulo tem por objetivo investigar a coisa julgada e seus contornos, de modo a viabilizar a compreensão do alcance da regra constitucional prevista no art. 5º, XXXVI. Ao tornar intangível a coisa julgada, o constituinte fez uma remissão conceitual a esse instituto, razão pela qual se faz imprescindível a sua compreensão para a definição da abrangência dessa proteção constitucional. Também investigaremos as peculiaridades da coisa julgada em matéria tributária e, para fins metodológicos, dividiremos a sua análise em três etapas evolutivas, em que as autoridades fazendárias e o Poder Judiciário impuseram maior ou menor restrição ao alcance da proteção ao contribuinte amparado por uma decisão judicial transitada em julgado. Apresentaremos também possíveis soluções para os problemas enfrentados em cada fase evolutiva, além de tentar compreender, sob a perspectiva

constitucional, as razões que possibilitam a ocorrência do trânsito em julgado de decisões conflitantes, mensurando a sua lesividade à ordem constitucional.

No segundo capítulo, objetivamos compreender as razões que potencializam a prolação e o trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria, sob uma perspectiva da legislação processual e da Teoria Geral do Direito. Para que elas ocorram, é necessário, inicialmente, que haja interpretações divergentes sobre a mesma matéria. Assim, teceremos considerações sobre a interpretação jurídica, correlacionando-a com as decisões judiciais, de modo a verificar os elementos que são capazes de reduzir o cenário de vagueza e indeterminação dos dispositivos legais. Também examinaremos outros elementos que podem contribuir para que o processo tenha seu curso interrompido, antes da aplicação de determinado precedente. Analisaremos ainda o sistema processual brasileiro a partir das alterações introduzidas pelo CPC/2015, que valorizou a observância aos precedentes, visando justamente a conferir uma prestação jurisdicional mais equânime e com maior segurança jurídica. Posteriormente, a partir de exemplos práticos da jurisprudência, obtidos já à luz da nova legislação processual, verificaremos se o modelo decisório adotado na práxis processual brasileira contribui para provocar o trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria. Essa investigação se faz necessária, pois, para a desconstituição da *res judicata*, haverá restrição a garantias constitucionais. Daí a importância de verificar se a coisa julgada que estabiliza uma decisão conflitante com a posição dos Tribunais Superiores é uma patologia totalmente indesejada pelo sistema ou se, antes disso, é decorrente de um modelo decisório adotado pelos Tribunais e que encontra razões estruturais para existir ordenamento. Essas investigações são importantes para a compreensão da desigualdade que pode ser provocada pelo Poder Judiciário, viabilizando o enfrentamento adiante dos efeitos com que se deve operar o restabelecimento da igualdade.

No terceiro capítulo, analisaremos a ação rescisória, suas hipóteses de cabimento e a importância dessa ação para a correção de decisões transitadas em julgado em sentido conflitante com a posição firmada pelos Tribunais Superiores. Assim, investigaremos a evolução jurisprudencial sobre o tema, bem como as alterações promovidas pelo CPC/2015 no campo da ação rescisória ajuizada com essa finalidade, sobretudo a partir da valorização aos precedentes conferida pela nova legislação processual. Por fim, examinaremos duas questões relacionadas diretamente aos efeitos da desconstituição da ação rescisória, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. A primeira delas diz respeito à eficácia com que se opera a rescisão da *res judicata*. Tal análise é importante, pois,

segundo o entendimento firmado pela 1ª Seção do STJ, a desconstituição da decisão transitada em julgado, em matéria tributária, opera-se com eficácia *ex tunc*. Tal tese foi encampada pela Procuradoria da Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN n. 2740/2008, que sustenta a possibilidade de cobrança de créditos tributários relativos a todo o período pretérito, inclusive anterior à decisão proferida no processo originário. A segunda questão a ser enfrentada é o momento em que se opera a desconstituição da decisão transitada em julgado, a fim de viabilizar, no capítulo subsequente, a identificação do termo inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar os tributos afastados pela coisa julgada desconstituída.

No quarto capítulo, adentraremos o tema que é o objeto principal do nosso estudo. Inicialmente, exporemos os possíveis cenários que podem emergir da rescisão da coisa julgada, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. Considerando que a desconstituição dos efeitos da decisão envolve a restrição à segurança jurídica ou à igualdade e livre concorrência, será necessário investigar cada um desses princípios constitucionais, estabelecendo uma relação com a garantia que protege o contribuinte amparado por uma decisão judicial transitada em julgado. Posteriormente, apresentaremos uma proposta de harmonização para a tensão estabelecida entre os princípios constitucionais que se imbricam, com respostas práticas às indagações propostas no início da presente introdução. Examinaremos também o momento a partir do qual o Fisco retoma a possibilidade de cobrar os créditos tributários do contribuinte. Por fim, teceremos considerações sobre o lançamento tributário, a fim de verificar, na legislação infraconstitucional, as garantias que protegem o contribuinte na situação em exame, com vistas a verificar eventual discrepância com a proposta de harmonização anteriormente apresentada.

1 A COISA JULGADA E SEUS CONTORNOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

1.1 A coisa julgada: definição e seus efeitos

Muitos estudos debruçaram-se sobre a coisa julgada em matéria tributária até os dias atuais. As controvérsias gravitam, sobretudo, em torno eficácia no tempo das decisões transitadas em julgado que afastam a incidência de tributo, no contexto de relações jurídico-tributárias continuativas. Neste capítulo, buscaremos compreender os motivos pelos quais a coisa julgada em matéria tributária suscita tantos debates no meio doutrinário e jurisprudencial. Antes, porém, é necessário conceituar e compreender o instituto da coisa julgada e suas nuances. Somente assim é possível identificar as dificuldades que emergem da harmonização dos cânones processuais com as peculiaridades ínsitas às relações jurídico-tributárias. No presente momento cumpre-nos definir *o que é* a coisa julgada, *como se operam* seus efeitos, *qual o seu alcance* e *a sua finalidade*.

A intangibilidade da coisa julgada encontra-se plasmada no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988, por meio do qual "*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*". Exceto pela Constituição de 1937, disposição semelhante pode ser encontrada em todas as Constituições brasileiras desde 1934. A coisa julgada é atributo indispensável do Estado Democrático de Direito para conferir efetividade ao direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário, razão pela qual encontra-se protegida pela ordem constitucional[17]. Contudo, os seus contornos são positivados no plano infraconstitucional[18]. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657, de 4.9.1942) assim define a coisa julgada, em seu art. 6º, § 3º: "*chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso*". No âmbito da legislação processual, o CPC/73 assim definia a coisa julgada material, em seu art. 467: "*denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário*". Já o CPC/2015 assim define o instituto, no art. 502: "*denomina-se coisa*

---

[17] MARINONI, Luiz Guilherme. O princípio da segurança jurídica dos atos jurisdicionais (A questão da relativização da coisa julgada material). In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006, p. 230.

[18] Como destaca Nelson Nery Jr., a doutrina mundial reconhece o instituto da coisa julgada como elemento do Estado Democrático de Direito, razão pela qual não pode receber tratamento jurídico inferior, de mera figura do processo civil regulada por lei ordinária (NERY JR., Nelson. *Teoria Geral dos Recursos*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 506).

julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso".

As definições acima, positivadas no âmbito infraconstitucional, são insuficientes para estancar as dúvidas existentes a respeito da natureza jurídica da coisa julgada. Pelo Decreto-lei n. 4.657/42, a coisa julgada é a própria decisão contra a qual não caiba mais recurso, ao passo que, pela legislação processual, a coisa julgada é o efeito – ou autoridade – da decisão insuscetível de recurso. Tal divergência reflete, no campo dogmático, a evolução doutrinária sobre o conceito de coisa julgada.

Desde o direito romano, prevalecia o entendimento de que a coisa julgada consistia em uma eficácia especial da sentença, que lhe conferia certeza e autoridade em virtude da presunção absoluta de verdade[19]. Na doutrina alemã, difundiu-se amplamente a teoria de Konrad Hellwig, pela qual a coisa julgada era compreendida como um efeito, cujo fato jurídico é a sentença[20]. Assim, a *res judicata* seria apenas mais um dos vários efeitos produzidos pela decisão judicial. Portanto, coisa julgada e decisão judicial confundiam-se. Contudo, coube a Carnelutti[21] e a Chiovenda[22] uma nova abordagem da questão. A partir da obra desses autores, a coisa julgada deixa de ser compreendida como a mera presunção de verdade dos fatos, passando a definir uma situação jurídica conferida ao caso concreto. Verifica-se, assim, que determinados elementos da decisão não são atingidos pela definitividade e imutabilidade. A sentença é compreendida como a afirmação ou a negação de uma vontade do Estado, que garante a alguém um bem da vida no caso concreto, mas somente a isto se estende a autoridade da coisa julgada. A partir dessa concepção, temos o início da diferenciação entre os efeitos da decisão judicial e os efeitos da coisa julgada.

A maior contribuição ao tema deve-se a Enrico Tullio Liebman, que influenciou profundamente toda a legislação processual brasileira versando sobre coisa julgada. Para o autor, a coisa julgada não é apenas um efeito da decisão contra a qual não caiba mais recurso, mas sim uma qualidade que se agrega aos efeitos da sentença[23]. A imutabilidade, definitividade e intangibilidade exprimem uma qualidade, uma propriedade, um atributo do objeto a que se refere. É por isso que determinadas decisões produzem efeitos no mundo fenomênico, independentemente da coisa julgada, como na hipótese de decisões pendentes

---

19 NEVES, Celso. *Coisa julgada civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 498.

20 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Coisa Julgada e declaração. *Temas de direito processual*, São Paulo: Saraiva, 1977, p. 81.

21 CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de Direito Processual Civil*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000, p. 414-420.

22 CHIOVENDA, Giuseppe. *Principios de Derecho Procesal Civil*. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1922, p. 461-463.

23 LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e autoridade da sentença*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 5.

de recurso sem efeito suspensivo. A imutabilidade e indiscutibilidade, portanto, são características que podem ou não ser conferidas aos efeitos de uma decisão, sem modificar a natureza desses efeitos[24]. Nesse aspecto, Liebman rompe com a concepção clássica sobre a coisa julgada, que a considerava como um efeito próprio e específico da sentença. A partir de sua obra, a coisa julgada passa a ser compreendida como algo que, em determinado momento, agrega-se aos efeitos da decisão, aumentando-lhes a estabilidade e conferindo-lhes perenidade[25]. A *res judicata*, portanto, define uma situação jurídica, com atributos de imutabilidade, estabilidade e durabilidade[26].

A concepção da coisa julgada como algo externo à decisão, e que sobre ela incide, foi encampada por outros autores da doutrina processual brasileira. Barbosa Moreira[27] corrobora o entendimento de que a eficácia de uma decisão e os efeitos de que dela emanam devem ser dissociados dos efeitos produzidos pela coisa julgada. A *res judicata*, dessa forma, não decorre diretamente da decisão, mas sim de um conjunto de fatores que se agregam à decisão, para somente então ser alcançada a situação jurídica denominada coisa julgada.

Por tais razões, a coisa julgada deve ser compreendida como os efeitos que se agregam à decisão. Esses efeitos, por sua vez, correspondem à imutabilidade e indiscutibilidade da decisão, por força dos já mencionados arts. 467 do CPC/73 e 502 do CPC/2015. Há que se diferenciar, portanto, os efeitos da decisão, de um lado, e os efeitos que se agregam a essa decisão, por força da coisa julgada, de outro. Nesse contexto, a coisa julgada é uma situação jurídica que confere determinados efeitos à decisão. Logo, o teor e o conteúdo dessa decisão não podem ser confundidos com a sua estabilidade, que decorre da situação jurídica denominada coisa julgada. É dizer: independentemente de uma decisão ser boa ou ruim, compatível ou não com o ordenamento jurídico, ela poderá tornar-se indiscutível e imutável, sendo esses efeitos protegidos pela intangibilidade da coisa julgada.

A doutrina tradicionalmente decompõe os efeitos da *res judicata* em duas dimensões: positiva e negativa[28]. Pela dimensão negativa, impede-se que uma mesma

---

[24] LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e autoridade da sentença*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 38.
[25] Ibid., p. 21-22.
[26] TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 33.
[27] MOREIRA, José Carlos Barbosa. Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada. *Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 28, jul. 1983, p. 31.
[28] Liebman critica essa distinção entre eficácia positiva e negativa da coisa julgada que, segundo aponta, remontaria ao estudo do alemão Friedrich Ludwig Von Keller. Para o autor italiano, a eficácia positiva da coisa julgada nada mais é do que a sua eficácia natural. Assim, a coisa julgada teria eficácia meramente negativa (op. cit., p. 55-56).

questão seja decidida novamente[29]. Assim, impede-se que qualquer órgão jurisdicional venha a reapreciar o mérito do objeto processual sobre o qual recai a coisa julgada[30]. O efeito negativo da coisa julgada opera-se como uma *exceptio rei iudicatae*, um instrumento de defesa daquele que a detém, impedindo o novo julgamento daquilo que fora decidido anteriormente[31]. Já em sua dimensão positiva, a coisa julgada gera a vinculação do julgador de uma segunda causa ao que restou decidido na primeira demanda[32]. A *res judicata* impõe ao órgão jurisdicional o dever de curvar-se ao imperativo da coisa julgada, caso a matéria seja novamente levada a juízo[33]. O julgador de uma nova lide, cujo resultado dependa logicamente da solução a que se chegou no processo em que se formou a coisa julgada material, ficará adstrito ao que foi decidido anteriormente[34].

Para o presente estudo, importa-nos a compreensão da coisa julgada como um instituto processual engendrado com a finalidade de estabilizar as relações jurídicas processuais, tornando imutáveis e indiscutíveis a decisão que coloca fim ao processo. Portanto, protege-se não apenas "*o que*" foi decidido, como se a decisão tivesse solucionado adequadamente a lide; protege-se, sobretudo, "*por que*" foi decidido, já que a decisão acabou por estabilizar a relação juridicamente controvertida. Por tal razão, o conteúdo da decisão e os efeitos por ela gerados não se relacionam com a necessidade de estabilização da relação de direito material sobre a qual o Poder Judiciário já se manifestou em caráter definitivo. Isso não significa, no entanto, que o conteúdo da decisão e os efeitos provocados possam ser incompatíveis com o ordenamento jurídico, o que poderá levar à sua desconstituição pelo manejo da ação rescisória. Porém, a decisão judicial, em si, não se confunde com a necessidade de preservação da estabilidade provocada pela coisa julgada, esta sim alçada à proteção constitucional.

No que concerne à indiscutibilidade e imutabilidade da decisão, importante se faz distinguir a coisa julgada formal da coisa julgada material. Isso porque, consoante será adiante retomado, somente decisões judiciais sobre as quais recaem os efeitos da coisa julgada material é que podem ser desconstituídas pela ação rescisória. De fato, como aponta Humberto Theodoro Junior, a diferença entre coisa julgada material e formal é

---

[29] DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 2, 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 528.
[30] TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 130.
[31] SILVA, Ovídio Baptista da. *Curso de Processo Civil.* Processo de Conhecimento. v. 1, 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 500.
[32] DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. op. cit., p. 528.
[33] SILVA, Ovídio Baptista. op. cit., p. 501.
[34] TALAMINI, Eduardo. op. cit., p. 131.

apenas de grau de um mesmo fenômeno[35]. Ambas são decorrentes da preclusão pela ausência de interposição de recurso contra a decisão. Na coisa julgada formal, a imutabilidade da decisão ocorre dentro do próprio processo em que restou impossibilitada a interposição de recursos, seja porque a legislação não os admite, seja porque se esgotou o prazo disciplinado em lei para sua interposição, ou mesmo porque o recorrente desistiu do recurso interposto. Assim, coisa julgada formal é um fenômeno endoprocessual, que não impede que o objeto do julgamento seja rediscutido em outro processo. Por outro lado, a coisa julgada material, nos termos da legislação processual, faz lei entre as partes[36], e seus efeitos são produzidos no mesmo processo ou em qualquer outro, vedando o reexame da questão decidida. Para que ocorra a coisa julgada material, é necessária a coisa julgada formal, de modo que, para que a decisão transite em julgado materialmente, também deve passar em julgado formalmente. A coisa julgada formal pode existir sozinha em determinado caso, como ocorre nas sentenças meramente terminativas, que apenas extinguem o processo sem julgar o mérito da ação[37].

Assim, todas as sentenças, mesmo que não sejam de mérito, são aptas a produzir coisa julgada formal, porquanto extinguem o processo. Contudo, só nas sentenças de mérito ocorre a coisa julgada formal acompanhada da coisa julgada material[38]. A coisa julgada formal, portanto, é modalidade de preclusão que tem apenas efeito endoprocessual[39], consistindo no trânsito em julgado, um dos pressupostos para a formação da coisa julgada material[40]. A Constituição Federal e o Código de Processo Civil aludem apenas à coisa julgada material. A coisa julgada formal é uma construção doutrinária, e,

---

35 THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 1, 39. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 482-484.

36 O CPC/2015, em seu art. 503, assim disciplina: *Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida*.

37 O tema foi bem sintetizado pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE n. 102.381-MG, em que o Relator Carlos Madeira assim asseverou, com amparo na doutrina de Pontes de Miranda: "*a distinção entre coisa julgada formal e coisa julgada material tem dado origem a imprecisões. A meu ver, quem melhor deslinda as duas hipóteses é Pontes de Miranda. Diz o saudoso jurista: 'a coisa julgada é formal quando não mais se pode discutir no processo o que se decidiu. A coisa julgada material é a que impede discutir-se, noutro processo, o que se decidiu'. E explicita: 'a alusão do art. 467 tinha de ser também à coisa julgada formal, e não só à coisa julgada material. O legislador só se referindo à coisa julgada material, entendeu que a adjetivação bastaria, uma vez que a coisa julgada material contém aquela, ao passo que nem toda decisão dotada de eficácia de coisa julgada formal produz coisa julgada material' (Comentários ao CPC, Tomo V, pág. 144)*" (STF. Pleno. RE n. 102.381/MG. Rel. Min. Carlos Madeira, j. 20.5.1986).

38 TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 131

39 ARAGÃO, Egas Dirceu Moniz de. *Sentença e coisa julgada*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 220.

40 DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 2, 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 531.

como aponta Didier, uma designação pouco útil e dúbia[41]. No presente estudo, ao reportar-nos à coisa julgada, estaremos remetendo à sua concepção material.

Firmadas essas premissas, podemos definir a coisa julgada como a situação jurídica por meio da qual são agregados os efeitos de imutabilidade e indiscutibilidade à decisão judicial de mérito, conferindo estabilidade à relação processual e impedindo questionamentos futuros sobre o que restou decidido. Sem prejuízo dessa definição, que a nosso ver é a mais adequada do ponto de vista científico, ao longo do trabalho por vezes nos referiremos ao instituto em sua acepção usual. Assim, ao invocarmos a rescisão da coisa julgada, naturalmente não estaremos nos referindo apenas à desconstituição dos efeitos – imutabilidade e indiscutibilidade – que se agregam à decisão, mas sim da própria decisão transitada em julgado.

1.2 O alcance da intangibilidade da coisa julgada

A partir das observações anteriores, verifica-se que, por trás do fenômeno da coisa julgada, repousa a ideia de estabilidade da relação jurídica processual. A proteção à *res judicata*, portanto, deve ser compreendida como a impossibilidade de alterar a estabilidade da relação jurídica processual, que foi assentada de forma indiscutível e imutável, para impossibilitar que a discussão se perpetuasse no tempo de forma contínua[42]. A coisa julgada se relaciona, assim, com a impossibilidade de voltar a discutir a norma jurídica concreta que emerge da decisão[43]. A sua concepção está diretamente ligada à ideia de jurisdição[44]. Os conflitos levados à discussão no âmbito do Poder Judiciário não poderiam estar sujeitos a infindáveis recursos que impossibilitassem a resolução definitiva do conflito. Do contrário, a garantia da inafastabilidade do Poder Judiciário seria esvaziada, porquanto o conflito de interesses se protrairia no tempo, *ad eternum*[45].

---

41 DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 2, 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 532.

42 FERRAZ JR., Tércio 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*, São Paulo, n. 125, 2006, p. 74.

43 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil:* arts. 444 a 475. t. V. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 99.

44 WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da coisa julgada*: hipóteses de relativização. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 20.

45 Como destaca Couture, "A proteção à coisa julgada está diretamente relacionada a uma exigência prática, e decorre diretamente de uma ação do legislador, com vistas a preservar a estabilidade da relação processual" (COUTURE, Eduardo Juan. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Depalma, 1973, p. 406-407).

Como aponta Marinoni[46], solução sem o signo da indiscutibilidade não satisfaz a necessidade de resolução dos conflitos. A estabilização das decisões judiciais constitui uma condição para o exercício da jurisdição. O Estado, investido de função jurisdicional, somente é capaz de apaziguar os conflitos a ele submetidos mediante um ato que torne a discussão definitivamente sedimentada[47]. Como ressaltou Liebman[48], a ideia da coisa julgada adstrita a uma ficção de verdade teve intensa difusão no passado e foi defendida por Savigny e Pothier[49]. Contudo, como já destacava o jurista italiano, tal conceito está definitivamente superado.

A proteção à coisa julgada, portanto, não se presta propriamente a preservar a relação material apreciada pela decisão transitada em julgado, por suposta presunção de que aquele comando decisório é o que melhor soluciona o conflito. O que se busca preservar é a estabilidade da relação pacificada por meio do exercício da atividade jurisdicional. É nesse contexto que deve ser compreendido o alcance da intangibilidade da coisa julgada, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, por meio do qual: "*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*"[50]. Verifica-se, pois, que o constituinte não determinou que as decisões transitadas em julgado serão imodificáveis. A regra constitucional determina apenas a impossibilidade de um ato legislativo trazer prejuízo a uma situação jurídica consolidada pela coisa julgada. Nesse contexto, é importante constatar que outras normas constitucionais, por sua vez, remetem a decisões transitadas em julgado[51]. Ou seja, o constituinte soube diferenciar decisões transitadas em julgado dos efeitos operados pela coisa julgada. Disso decorre que a proteção prevista no art. 5º, XXXVI, deve limitar-se à coisa julgada, ou seja, aos efeitos –

---

[46] MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada inconstitucional*: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada; a questão da relativização da coisa julgada. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 57.

[47] Por tal razão, como ressalta Dinamarco, a coisa julgada consiste em um ato de positivação de poder, contendo uma afirmação formal do Estado, que valora os fatos a ele submetidos e, subsequentemente, emite uma decisão a respeito (DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. Tese (Professor Titular) – Departamento de Direito Processual, Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 1986, p. 75).

[48] LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e autoridade da sentença*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 15-16.

[49] A título ilustrativo, Eduardo Juan Couture assim assevera: "*é famoso o dístico de Scassia: 'a coisa julgada faz do branco preto; origina e cria as coisas; transforma o quadrado em Redondo; altera os laços de sangue e transforma o falso em verdadeiro*" (COUTURE, Eduardo Juan. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Depalma, 1973, p. 330).

[50] Como aponta Canotilho, a proteção à coisa julgada sequer precisa estar disciplinada no texto constitucional, pois sua preservação decorre do princípio do Estado Democrático de Direito (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 252).

[51] Nesse sentido: Art. 5 XIX - as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado;
Art. 5º LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória; [...].

imutabilidade e indiscutibilidade – que recaem sobre a decisão transitada em julgado, por força do manto da *res judicata*.

O Estado de Direito deve possibilitar à sociedade a confiança de que os atos praticados em observância ao Direito vigente serão respeitados, podendo prever de forma segura as consequências de seus atos[52]. Assim, a parte que obtém, em um processo judicial, um provimento jurisdicional acobertado pelo manto da coisa julgada deve poder confiar que a estabilidade daquele comando decisório será preservada.

Na Constituição brasileira, a regra da intangibilidade da coisa julgada está prevista ao lado do direito adquirido e do ato jurídico perfeito. Verifica-se, pois, uma aproximação conceitual entre as três categorias elencadas pelo constituinte nesse dispositivo[53]. Para José Afonso da Silva, a coisa julgada é, em certa medida, um ato jurídico perfeito, embora o constituinte a tenha destacado, em razão da enorme relevância no que concerne à segurança jurídica[54]. Também guarda certa similitude com o direito adquirido, já que, como observa Teresa Arruda Alvim[55], o resultado final de um processo atribui um bem jurídico a alguém, definindo uma relação jurídica e estabelecendo-se a sua titularidade. Este bem jurídico é abrangido pela categoria dos direitos subjetivos.

Seja como for, o artigo 5º, XXXVI, consubstancia uma regra[56] constitucional e não um princípio[57], a despeito de vozes doutrinárias[58] por vezes aludirem ao "princípio da coisa julgada". Com efeito, verifica-se que a intangibilidade da coisa julgada relaciona-se

---

52 MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 22.

53 Como destaca Humberto Ávila, a intangibilidade foi ambígua, pois incluiu no mesmo dispositivo um gênero (direito adquirido) colocado a par de suas espécies (ato jurídico perfeito e coisa julgada) (ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 355, 358, 361).

54 SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. *Fórum Administrativo*: Direito Público, Belo Horizonte, v. 6, n. 59, jan. 2006, p. 6657.

55 WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da coisa julgada*: hipóteses de relativização. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 20.

56 Como destaca Humberto Ávila, as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições, mediante a descrição da conduta a ser adotada (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios.* Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 225-226). Já os princípios, como ressalta Aarnio, dizem respeito a um estado ideal de coisas (AARNIO, Aulis. *Reason and authority.* A Treatise on the Dynamic Paradigm of Legal Dogmatics. Aldershot, Ashgate Publishing, 1997, p. 183; PECZENIK, Aleksander. *On Law and reason*. Dordrecht, Kluwer, 1989, p. 74).

57 Já os princípios, como ressalta Aarnio, dizem respeito a um estado ideal de coisas (AARNIO, Aulis. op. cit., p. 183; PECZENIK, Aleksander. op. cit., p. 74). Trata-se, pois, de mandamentos de otimização, que devem ser realizados em graus variados, diante das possibilidades fáticas e jurídicas que devem estar presentes (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p. 90).

58 Nesse sentido: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e segurança jurídica*: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 173.

diretamente a uma norma proibitiva, ao impossibilitar que o legislador atinja determinadas situações jurídicas consolidadas, de modo que o art. 5º, XXXVI, configura uma regra constitucional. Por tal razão, a sua superação somente pode ocorrer excepcionalmente[59]. É bem verdade que, a despeito de apresentar-se como uma regra no texto constitucional, a proteção à coisa julgada consiste também em uma manifestação do princípio da segurança jurídica.

Humberto Ávila[60] se reporta à segurança jurídica como um estado de cognoscibilidade, de confiança e de calculabilidade, relacionando a regra do art. 5º, XXXVI, com manifestações do princípio da segurança jurídica. Em sua dimensão dinâmica, este princípio protege o cidadão em face das mudanças do Direito, garantindo-se, de um lado, a intangibilidade de direitos conferidos no passado e, de outro, as expectativas geradas quanto ao futuro[61]. Possibilita-se, assim, que o cidadão possa, sem frustração e surpresa, assegurar, livre e autonomamente, os efeitos jurídicos da liberdade exercida no passado, e ainda programar-se para o futuro[62]. Ao regrar a proibição de restrição ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, o princípio da segurança jurídica manifesta-se pela consolidação de situações jurídicas, afastando os efeitos retroativos para atos que restrinjam essas garantias[63]. É avesso ao ideal de segurança jurídica um sistema que não proporcione aos cidadãos confiança a respeito de situações consolidadas e já incorporadas à sua esfera jurídica.

Se é certo que a intangibilidade da coisa julgada é protegida por uma regra constitucional, que reflete uma manifestação do princípio da segurança jurídica, é importante que se delimite o alcance desse preceito. Foi sustentado acima que a coisa julgada nada mais é senão um efeito que se agrega à decisão transitada em julgado, para torná-la imutável e indiscutível. Além disso, a finalidade de sua proteção encontra-se diretamente relacionada à necessidade de estabilizar uma relação processual, colocando fim ao conflito jurídico submetido ao crivo do Poder Judiciário.

---

59 SCHAUER, Frederik. *Thinking like a lawyer*: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 112 et seq. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p. 104.

60 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 355; 358; 361

61 Ibid., p. 291-292.

62 Ibid., p. 345.

63 SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 2, abr./jun. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 30 nov. 2017, p. 11.

Assim é que a Constituição Federal, ao proteger a coisa julgada, por meio da regra contida no artigo 5º, XXXVI, fez uma referência conceitual[64], incorporando o conteúdo do conceito de coisa julgada. Não haveria nenhum propósito linguístico para que o constituinte fizesse remissão à "coisa julgada", sem que essa referência estivesse relacionada ao conceito desse instituto vigente no ordenamento pátrio. Tanto é assim que, como exposto, em outros dispositivos o constituinte fez remissão a "decisões judiciais transitadas em julgado". Disso decorre que, quando se protegeu constitucionalmente a *res judicata*, incorporou-se o seu conceito previamente existente, manifestado nas definições legislativas e posições doutrinárias anteriormente expostas e sedimentadas[65].

Se a regra da intangibilidade da coisa julgada remete ao conceito desse instituto, é mister que se reconheça que o alcance dessa proteção constitucional encontra-se diretamente relacionado aos efeitos que se agregam à decisão passada em julgado. É dizer: o constituinte não protegeu o conteúdo da decisão acobertada pelo manto da coisa julgada. A coisa julgada, como supraexposto, é apenas um efeito que se agrega a uma decisão, que, por sua vez, possui um conteúdo. Coisa julgada e conteúdo da decisão transitada em julgado são coisas distintas, o que permite uma importante conclusão: a incompatibilidade do conteúdo decisório com outras normas que integram o ordenamento nem por isso torna menos digna de proteção a coisa julgada que recai sobre a decisão.

Em outros termos, o alcance da regra constitucional contida no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, deve ser compreendido a partir do conceito de coisa julgada. Logo, o constituinte não buscou proteger o conteúdo da decisão passada em julgado, mas sim os efeitos que emergem de um comando decisório que se tornou definitivo e, por isso, insuscetível de modificação com efeitos retroativos. Se o conteúdo da decisão revela-se incompatível com o ordenamento pátrio e, por tal razão, precisa ser extirpado do mundo jurídico, o mesmo não se pode dizer da estabilidade proporcionada pela decisão, essa sim protegida constitucionalmente, de forma intangível.

Assim, ao desconstituir uma decisão transitada em julgado, quando presentes quaisquer dos vícios previstos na legislação, verifica-se uma prevalência axiológica da Constituição pela preservação da estabilidade por ela proporcionada, como será adiante

---

[64] Sobre referências terminológicas ou conceituais, cf. ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In: GRUPPENMACHER, Betina (Org.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 61-79.

[65] Essa remissão conceitual é ainda mais evidenciada quando se verifica que, desde o Código Processual Civil de 1973, a coisa julgada já era definida pelo ordenamento pátrio e, igualmente, já contava com fartas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais acerca da questão. Destarte, o constituinte de 1988, quando buscou tornar intangível a coisa julgada, pressupôs que a proteção constitucional abarcaria o que se compreendia por meio desse instituto.

retomado. Foi visto acima que a concepção da coisa julgada, como uma ficção de verdade que se agregaria à decisão, encontra-se superada. Ao proteger a coisa julgada, o constituinte buscou preservar a estabilidade da relação processual, e não a suposta compatibilidade da decisão transitada em julgado com o ordenamento jurídico[66].

Não se nega que a decisão acobertada pelo manto da coisa julgada repercuta sobre as relações de direito material. Nesse sentido, Lourival Vilanova pondera que, quando a decisão adquire força de coisa julgada, os efeitos processuais incidem na relação de direito material. Impede-se a relação material de percorrer, outra vez, o caminho da cognição jurisdicional, pois sobre ela já se pronunciou, por último e com definitividade, o órgão julgador[67]. Contudo, o que ora se sustenta é que, a despeito de a decisão passada em julgado projetar-se sobre a relação de direito material, a coisa julgada, tal como protegida pela ordem constitucional, deve ser compreendida no contexto da estabilidade advinda da decisão que põe fim ao litígio.

1.3 A coisa julgada e sua autoridade: os limites objetivos e temporais da coisa julgada e as controvérsias doutrinárias

Em nosso trabalho, não trataremos dos limites subjetivos da coisa julgada – isto é, os sujeitos que são atingidos pela *res judicata* – por se tratar de questão não se relaciona diretamente ao tema em estudo. Importa-nos a análise dos limites objetivos da coisa julgada. Liebman[68] reputava esse tema como uma das questões mais controvertidas do Direito Processual brasileiro, e, como veremos, tais discussões relacionam-se diretamente à celeuma existente no âmbito da coisa julgada tributária.

Analisar os limites objetivos da coisa julgada significa determinar qual parte da sentença fica acobertada pela imutabilidade e indiscutibilidade que são agregadas aos efeitos da decisão transitada em julgado[69]. Não pretendemos exaurir as minúcias do tema, em razão dos seus inúmeros desdobramentos teóricos que escapam ao escopo do nosso estudo.

---

66 Nesse contexto, asseveram Eurico de Santi e Paulo Conrado que a coisa julgada não serve para fazer justiça material, mas sim para outorgar segurança ao direito, às partes e a terceiros. Presta-se, sim, para fazer justiça formal, de forma que a segurança jurídica se sobrepõe à ideia de justiça material (SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CONRADO, Paulo César. Controle direto de constitucionalidade e repetição de indébito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, nov. 2002, p. 30).

67 VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 208.

68 LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e autoridade da sentença*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 55.

69 GRINOVER, Ada Pelegrini. Ação rescisória e divergência de interpretação em matéria constitucional. In: MOREIRA. José Carlos Barbosa (Coords.). *Estudos de direito processual em memória de Luiz Machado Guimarães*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 73.

Em uma primeira acepção, a controvérsia recai sobre o elemento da sentença que fica acobertada pelo manto da coisa julgada. Nesse contexto, os artigos 458 do CPC/73 e 489 do CPC/2015 disciplinam que a sentença é composta de três elementos: relatório, fundamentação e dispositivo. Contudo, o art. 469 do CPC/73[70] excepcionava da autoridade da coisa julgada: (i) os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; (ii) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; e (iii) a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentemente no processo.

Assim, a conclusão a que se chega, em uma primeira leitura, é que a coisa julgada recai sobre a parte dispositiva da sentença, já que os motivos e a verdade dos fatos – que constam de sua fundamentação – não são atingidos por ela. O art. 503, § 1º, do CPC/2015[71], manteve, como regra, o alcance da coisa julgada apenas às questões declinadas em juízo, mas possibilitou que as questões prejudiciais também se tornem indiscutíveis, caso preenchidos determinados requisitos. Já o art. 504, do CPC/2015, também excluiu do alcance da coisa julgada: "*(i) os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; e (ii) a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença*". Assim, uma análise dogmática sugere que é sobre a parte dispositiva da sentença que se opera o efeito apontado no art. 468 do CPC/73: "*a sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas*". Redação semelhante é encontrada no art. 503 do CPC/2015: "*a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida*". Portanto, a decisão proferida no curso de um processo judicial produz uma norma jurídica concreta, ou, nas palavras empregadas pelo legislador, possui força de lei.

A conclusão quanto a recair a coisa julgada sobre a parte dispositiva da sentença é insuficiente para exaurir as controvérsias em torno dos limites objetivos da coisa julgada. Essa concepção é inadequada, pois, sem a análise dos fundamentos da decisão, não é possível compreender o que restou decidido[72]. É a fundamentação que permite a aferição

---

[70] Como ressalta Barbosa Moreira, esse dispositivo do CPC/73 revelou-se de grande importância à época de sua edição, pois o art. 287 do CPC de 1939 disciplinava que as questões prejudiciais decididas pelo juiz também eram alcançadas pela indiscutibilidade da res *judicata* (MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Questões prejudiciais e coisa julgada*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1967, p. 96-117).

[71] *Art. 503. § 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se: I - dessa resolução depender o julgamento do mérito; II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia; III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal*.

[72] GOLDSCHIMDT, James. *Direito processual civil*. Trad. Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2003, p. 451.

do alcance da parte dispositiva[73]. Embora, por força dos já mencionados arts. 469, I, do CPC/73, e 504, I, do CPC/2015, os motivos estejam alijados do alcance da *res judicata*, devem, no entanto, ser tomados em consideração para compreender o verdadeiro alcance da decisão[74, 75].

Nesse contexto, a causa de pedir também é importante para definição dos limites objetivos da coisa julgada. Como aponta Ada Pellegrini[76], tendo em vista a adoção da teoria da substanciação[77] pelo direito processual civil brasileiro, o pedido formulado pela parte deve ser analisado à luz da *causa petendi*, de modo que os limites objetivos da coisa julgada são estabelecidos a partir do objeto da ação, que abrange o pedido e a causa de pedir. Esse é também o entendimento de Eduardo Talamini[78], que utiliza a expressão *objeto do processo* para delimitar os limites objetivos da coisa julgada, destacando que não se deve considerar isoladamente o pedido nem a causa de pedir para a sua delimitação.

Uma questão controvertida no tema em exame refere-se à identificação do conteúdo da decisão alcançado pelos efeitos da coisa julgada. Sobre o tema, há três correntes na doutrina pátria[79] que sustentam que os efeitos da coisa julgada recaem: (i) apenas sobre o elemento declaratório da decisão (concepção de origem alemã, desenvolvida por Hellwig, Rosenberg e outros, adotada no Brasil por Pontes de Miranda, Ovídio Baptista da Silve e Araken de Assis); (ii) sobre os efeitos da decisão, como sustentado por Liebman; e (iii) sobre o conteúdo da decisão, não apenas o declaratório, como defende José Carlos Barbosa Moreira. A respeito dessa questão, ficaram célebres os embates entre Barbosa Moreira e Ovídio Baptista. Para Barbosa Moreira[80], a coisa julgada não incide apenas sobre a declaração contida na sentença, mas também sobre os diversos conteúdos existentes no julgado. Não se trata de uma consequência de um juízo declaratório, mas de uma qualidade que recai sobre ele. Barbosa Moreira se distancia de

---

73 LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Coisa julgada, conteúdo e efeitos da sentença, sentença inconstitucional e embargos à execução contra a Fazenda Pública. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 141, nov. 2006, p. 22.

74 LIEBMAN, Enrico Tullio. *Limites objetivos da coisa julgada*. Estudos sobre o processo civil brasileiro. São Paulo, 1947, p. 168.

75 GRINOVER, Ada Pelegrini. Ação rescisória e divergência de interpretação em matéria constitucional. In: MOREIRA. José Carlos Barbosa (Coords.). *Estudos de direito processual em memória de Luiz Machado Guimarães*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 5-6.

76 Ibid., p. 75.

77 Pela teoria da substanciação, a causa de pedir compreende não apenas os fundamentos jurídicos do pedido, mas também os fundamentos fáticos (TUCCI, José Rogério Cruz e. *A causa petendi no processo civil*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001).

78 TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 79-81.

79 DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 1, 18. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 529.

80 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Coisa Julgada e declaração. *Temas de direito processual*, São Paulo: Saraiva, 1977, p. 87.

Liebman ao sustentar que os efeitos de uma sentença são plenamente mutáveis ou podem sequer ocorrer, não aceitando a ideia de que os efeitos da sentença também sofrerão a imutabilidade da coisa julgada[81]. Assim, para Barbosa Moreira todo o conteúdo da sentença acobertada pelo manto da coisa julgada se torna imutável. Em sentido oposto, Ovídio Baptista[82] acentua que a coisa julgada consiste na virtude de certas sentenças judiciais, que as faz imune às controvérsias, impedindo que se rediscuta aquilo que o juiz tiver declarado como sendo a norma que deve orientar o caso concreto. A sentença seria composta por várias eficácias, como a declaratória, constitutiva, executiva, condenatória e mandamental, que estariam contempladas no conteúdo do julgado. Para o autor, mesmo uma sentença condenatória possuiria um mínimo de eficácia declaratória[83]. Assim, para Ovídio Baptista, apenas o elemento declaratório da sentença se torna incontestável em futuras demandas. Para os fins do presente estudo, importa-nos tão somente a compreensão de que a coisa julgada torna indiscutível e imutável o comando decisório definido na decisão judicial[84]. Considerando o escopo do nosso estudo, o conteúdo da decisão acobertado pelo manto da coisa julgada é aquele que declara inexistente uma relação jurídico-tributária continuativa entre o Fisco e o contribuinte.

Outra questão diretamente relacionada ao objeto de proteção da coisa julgada diz respeito à eficácia preclusiva que decorre da coisa julgada[85]. A eficácia preclusiva da coisa julgada é intimamente relacionada ao princípio da segurança jurídica. Foi sustentado acima que a função da coisa julgada é justamente pôr fim à controvérsia, impedindo que o litígio se protraia indefinidamente no tempo. Assim, de nada adiantaria, à luz do princípio da segurança jurídica, que a cada novo argumento levantado pela parte do processo, a decisão pudesse ser revisitada, o que geraria inúmeras instabilidades incompatíveis com a *res judicata*. Como leciona Barbosa Moreira[86], as questões não trazidas à apreciação se tornam irrelevantes juridicamente em relação à decisão proferida. De fato, considerando que a

---

81 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Ainda e sempre a coisa julgada. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 416, 1970, p. 12.

82 SILVA, Ovídio Baptista da. Eficácia da sentença e coisa julgada. *Sentença e coisa julgada*: ensaios e pareceres. 4. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 80.

83 Ibid., p. 487.

84 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada. *Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 28, jul. 1983, p. 110.

85 Sobre a questão, o CPC/73 assim disciplinava em seu art. 474: "*passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido*". Disposição semelhante é encontrada no art. 508 do CPC/2015: "*transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido*".

86 Id. A eficácia preclusiva da coisa julgada material no sistema do processo civil brasileiro. *Temas de direito processual*, São Paulo: Saraiva, 1977, p. 14-23.

coisa julgada está diretamente relacionada à preclusão – representando fenômeno extintivo das faculdades processuais –, a eficácia preclusiva sequer precisava estar positivada no ordenamento, pois a *res judicata* já traz consigo o impedimento à rediscussão do que foi decidido, como forma de assegurar o seu resultado prático[87].

Por fim, cumpre-nos analisar também os chamados limites temporais da coisa julgada. No campo doutrinário, verifica-se que a questão é examinada sob duas perspectivas distintas: (i) ora para definição do momento a partir do qual as partes não poderão alegar e provar fatos novos no curso do processo[88]; ou (ii) ora para a definição do marco temporal a partir do qual determinados fatos jurídicos, que ocorram após o advento da coisa julgada, deixarão de ser abrangidos pela *res judicata*. Nesse último aspecto, a questão é relevante, sobretudo no que concerne às relações jurídicas continuativas, que são o objeto do nosso estudo.

Sobre a questão, em linha com significativa parte da doutrina[89], entendemos tratar-se de um pseudoproblema. É que os limites temporais da coisa julgada se identificam com os seus limites objetivos. Assim, a questão deve ser analisada à luz do objeto processual, que delimita o alcance da coisa julgada. Os fatos que estejam compreendidos no comando decisório que se extrai da decisão, identificado a partir do objeto da ação, serão alcançados pela *res judicata*. Ainda que os fatos não sejam conhecidos no curso da ação ou que ocorram após a prolação da decisão transitada em julgado, estarão acobertados pela coisa julgada, desde que se subsumam ao comando decisório que dela decorre. Tanto é assim que, pela eficácia preclusiva da coisa julgada, consideram-se deduzidas e repelidas todas as alegações que as partes poderiam porventura suscitar. Somente na hipótese de tais fatos constituírem uma nova causa de pedir, por não se enquadrarem no objeto da relação processual, é que a matéria poderá ser rediscutida; ou ainda, caso o direito vigente à época em que prolatada a decisão transitada em julgado seja modificado, de modo que os fatos que estejam subsumidos à norma interpretada pela decisão judicial deixem de ser capazes de irradiar as consequências previstas no comando decisório.

---

87 GRINOVER, Ada Pellegrini. Considerações sobre os limites objetivos e a eficácia preclusiva da coisa julgada. *Jornal Síntese*, n. 60, fev. 2002, p. 77.

88 CABRAL, Antonio do Passo. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas*: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 94.

89 ARAGÃO, Egas Dirceu Moniz de. *Sentença e coisa julgada*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 198; TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 88-95; CABRAL, Antonio do Passo. op. cit., p. 94-98.

No que concerne às relações continuativas, que se projetam para momentos posteriores à prolação da decisão final, a própria legislação processual oferece o tratamento. O art. 471 do CPC/73 assim disciplina:

> […] *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*.

Redação semelhante é encontrada no art. 505, inciso I, do CPC/2015.

A compreensão da decisão transitada em julgado como uma norma individual e concreta é capaz de extirpar as dúvidas existentes sobre a questão. Se os fatos não se subsumirem à norma, ou se o direito posto for modificado, a ponto de influir nos comandos normativos que decorrem da decisão, a coisa julgada deixa de operar seus efeitos. A modificação no estado de fato ou de direito induz a uma nova causa de pedir, que ampara um novo pedido, podendo ser objeto de uma nova ação, de caráter revisional, intentada perante o Poder Judiciário. É por tal razão que, como sustenta Barbosa Moreira[90], as discussões em torno dos limites temporais da coisa julgada representam um pseudoproblema, haja vista que a autoridade da coisa julgada não se subordina a limite temporal algum.

1.4 A coisa julgada em matéria tributária

Após análise dos contornos e alcance do instituto da coisa julgada, passaremos ao estudo de sua relação com o Direito Tributário, apresentando as controvérsias identificadas pela doutrina e jurisprudência ao longo do tempo. Como já apontava Liebman[91], em estudo de 1976, as regras relativas à coisa julgada são integralmente aplicáveis ao Direito Tributário, não havendo qualquer razão para admitir restrições a esse instituto. A mesma conclusão foi assinalada por Amílcar de Araújo Falcão[92], para quem a autoridade da coisa julgada é atributo necessário de toda sentença proferida pelos órgãos jurisdicionais, independentemente da natureza da relação de direito substancial resolvida. Contudo, como bem observa Walter Piva Rodrigues[93], isso não significa dizer que a coisa julgada, no

---

90 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Ainda e sempre a coisa julgada. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 416, 1970, p. 15.

91 LIEBMAN, Enrico Tullio. Limites da coisa julgada em matéria de imposto. *Estudos sobre o processo civil brasileiro*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 170.

92 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Coisa julgada em matéria tributária. *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Financeiras; RDA, v. 79, 1960.

93 RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 59.

processo tributário, não apresente problemas específicos[94]. Isso pode ser comprovado a partir da análise da jurisprudência, que, mesmo após o advento do Código de Processo Civil de 1973 – que disciplinou a coisa julgada de forma tecnicamente superior ao Código de 1939 –, manteve um cenário de incerteza acerca dos limites objetivos à coisa julgada em matéria tributária[95].

Para fins metodológicos, dividiremos a análise da coisa julgada em matéria tributária em três fases evolutivas distintas, que possibilitarão a identificação dos diferentes fundamentos utilizados, ao longo do tempo, para restringir o alcance da coisa julgada em matéria tributária. Embora essa divisão não observe necessariamente critérios cronológicos, por envolverem discussões que se interpenetram e foram suscitadas em diferentes momentos pela doutrina e jurisprudência pátrias, entendemos que a subdivisão metodológica a seguir possibilitará a melhor compreensão do fenômeno da coisa julgada em matéria tributária e da sua evolução ao longo do tempo.

1.4.1 Primeira fase: a Súmula n. 239 do STF e a coisa julgada em matéria tributária limitada a um exercício financeiro

Em uma primeira etapa evolutiva, as discussões sobre a coisa julgada em matéria tributária foram centradas na possibilidade de extensão dos seus efeitos para os exercícios financeiros posteriores à decisão transitada em julgado. Isso se deve, em grande medida, à edição da Súmula n. 239 do Supremo Tribunal Federal, editada em 13.12.1963[96], por meio da qual "*decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores*".

A primeira vez que o STF discutiu se a coisa julgada tributária se limitaria ao exercício financeiro ou se seria projetada para os exercícios subsequentes, ocorreu em execução fiscal para cobrança do imposto de renda de 1927[97]. O contribuinte, em um

---

[94] Na Itália, Allorio cunhou a expressão *cosa giudicata tributaria* para tratar do tema, também concluindo no mesmo sentido quanto à inexistência de razão para um tratamento diferenciado à questão (ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. 5. ed. Torino: UTET, 1969, p. 192).

[95] Como bem observa Tércio Sampaio Ferraz Jr.: "*Quando se examina a coisa julgada em matéria fiscal, no entanto, costumam aparecer certas peculiaridades que envolvem conhecidas controvérsias, tanto na doutrina quanto na jurisprudência. O problema refere-se especificamente não à existência, mas ao alcance da coisa julgada. A determinação do alcance oscila entre uma limitação temporária pronunciadamente restritiva e uma extensão sem limites*" (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal. *Revista de Direito Tributário*, ano 12, n. 43, jan./mar.1988, p. 73).

[96] A Súmula foi editada por ocasião do julgamento do MS n. 11.714, que ocorreu em 6.11.1963. Contudo, um dos precedentes (Ag 11.227) que deram azo à sua edição foi julgado em 5.6.1944.

[97] Os detalhes do caso e do julgamento são expostos por Isaac Pereira da Silva, em sua célebre obra versando sobre coisa julgada em matéria tributária (SILVA, Isaac Pereira da. *Coisa julgada Tributária*. Recife: Imprensa Universitária, 1976, p. 47).

determinado exercício financeiro, alegou uma isenção de uma obrigação assumida por força contratual, saindo vitorioso da demanda. Contudo, em outro executivo fiscal, a Fazenda Nacional promoveu uma nova cobrança do imposto, dessa vez relativo a um exercício financeiro subsequente. O contribuinte renovou os argumentos da isenção e, ademais, alegou a existência de coisa julgada, em razão da decisão favorável obtida na demanda anterior. Na ocasião, saiu-se vencedora a tese do contribuinte, no sentido de que a coisa julgada seria projetada para exercícios financeiros subsequentes. Reconheceu-se a tríplice identidade entre parte, pedido e causa de pedir.

Contudo, foi no julgamento do Agravo de Petição n. 11.227, ocorrido em 5.6.1944, que o assunto ganhou novas dimensões. Em uma primeira demanda, o contribuinte havia obtido decisão transitada em julgado, para afastar a incidência do imposto de renda calculado sobre juros de apólices, relativo ao exercício de 1934. A Fazenda Nacional ajuizou novo executivo fiscal, para cobrança de tributo relativo a outro exercício financeiro. A matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal, com alegação do contribuinte de existência de coisa julgada. A Corte negou a extensão dos efeitos da coisa julgada aos exercícios subsequentes, em acórdão que serviu de base para a Súmula n. 239, alicerçado nos seguintes fundamentos: (i) ofensa ao princípio da isonomia, em razão do risco de surgimento de situações de extrema desigualdade, mediante "imunização" de alguns contribuintes com coisa julgada; (ii) diversidades de lides, pois cada uma se referia a um lançamento distinto; e (iii) alteração da situação jurídica, decorrente da mudança da jurisprudência do STF, ou da aplicação de dispositivo legal expresso superveniente[98].

Posteriormente, o STF reafirmou o entendimento acima no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 11.714, julgado em 6.11.1963. Por ocasião desse julgamento é que foi editada a Súmula n. 239. No processo, discutia-se a incidência do imposto de renda sobre os resultados positivos obtidos nas atividades de instalações e serviços portuários, com base, além de outros argumentos, na existência de coisa julgada, que reconhecera o afastamento desse tributo para o exercício de 1956, nos autos do Agravo n. 27.207. No voto do Ministro Victor Nunes Leal, assevera-se que os motivos consignados pelo órgão jurisdicional, para afastar a incidência do tributo, não transitam em julgado e, por tal razão,

---

[98] Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel ressaltam que na época houve mudança de jurisprudência do STF, que passou a entender constitucional o imposto de renda sobre juros de apólice. (CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Limites da coisa julgada em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário*. 3. v. São Paulo: Dialética, 1999, p. 175).

não podem ser alegados como obstáculos à cobrança do mesmo tributo nos exercícios subsequentes.

Esses são, em apartada síntese, os precedentes que deram azo à edição da Súmula n. 239. Como se verifica, em todos eles os contribuintes discutiam a incidência do tributo em um período específico. O objeto dessas ações, em momento algum, tinha o condão de reconhecer o afastamento da relação jurídico-tributária para os exercícios subsequentes, cingindo-se a declarar indevido o tributo incidente em um determinado exercício financeiro.

Contudo, com a edição do referido enunciado sumular, inúmeras controvérsias foram irradiadas para o campo doutrinário e jurisprudencial. E isso se deve, sobretudo, a dois motivos: (i) a redação da Súmula é dúbia, permitindo a interpretação de que qualquer decisão transitada em julgado, em matéria tributária, não se projeta para os exercícios subsequentes; e (ii) após a edição da Súmula, sobreveio o Código de Processo Civil de 1973, no qual foi disciplinado que os motivos e as declarações incidentais ficaram expressamente alijados do alcance da coisa julgada, pondo fim às inúmeras controvérsias existentes quando da vigência do revogado códex de 1939[99].

É no contexto da edição da Súmula n. 239 do STF, e da superveniência do CPC/73, que surgem vozes doutrinárias sustentando que, de fato, a coisa julgada em matéria tributária jamais poderia ser invocada para afastar a incidência de tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decisão transitada em julgado. Ganha destaque, sobretudo, a tese de doutoramento de Isaac Pereira da Silva[100], apresentada em Recife, em 1970, frequentemente invocada nos precedentes posteriores da Corte versando sobre a matéria. O professor pernambucano, escorado nas lições de Liebman, sustenta a plena aplicabilidade da referida Súmula para qualquer decisão envolvendo matéria tributária, introduzindo ainda um argumento novo, relativo ao princípio da anualidade, vigente na Constituição da época. Sustenta Isaac Pereira da Silva que

> […] a coisa julgada não poderá ir além dos fatos geradores para os quais a lei tributária tem eficácia nula, limitada, pois, a um período de tempo não superior a doze meses […].

---

[99] Acerca desse segundo ponto, cabe destacar que Liebman, em estudo datado de 1944, já sustentava que o fato de o tributo ter sido julgado indevido, por motivos de caráter geral, relativos à inexistência da relação jurídica, era apenas uma premissa lógica, de forma que a declaração de não incidência do tributo era uma questão prejudicial, não sendo acobertada pelo manto da coisa julgada. Vale lembrar que os estudos do jurista italiano influenciaram fortemente Alfredo Buzaid, um dos principais elaboradores do Código de Processo Civil de 1973, que encampa significativa parte dos ensinamentos de Liebman acerca da coisa julgada. Esse estudo foi republicado em 1976 (LIEBMAN, Enrico Tullio. Limites da coisa julgada em matéria de imposto. *Estudos sobre o processo civil brasileiro*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 172).

[100] SILVA, Isaac Pereira da. *Coisa julgada Tributária*. Recife: Imprensa Universitária, 1976.

> A anualidade da tributação é, pois, de natureza constitucional […] por ser anual a obrigação, a coisa julgada não poderá ir além do exercício financeiro. O direito processual civil não constrói fora do direito tributário material […]. O Judiciário não atua fora do caso concreto ou além do conflito material de interesses que ele resolve […].
> A delimitação objetiva da coisa julgada está no exercício financeiro, quando muito. Fora e além do caso concreto, as decisões judiciais não obriga, não têm projeção para o futuro […] Julgada uma causa final em determinado exercício, já no exercício seguinte, outro será o fato gerador da obrigação tributária e outra terá de ser, pois isso mesmo, a causa petendi, como elemento individualizador da Ação em exercício, é outra demanda, outro conflito de interesses já individuado pelo lançamento hic et nunc, outra é a relação jurídica, outro o objeto da obrigação tributária[101].

Foram instauradas, assim, controvérsias no âmbito doutrinário e jurisprudencial quanto à possibilidade de extensão da coisa julgada, em matéria tributária, para os fatos geradores posteriores à decisão acobertada pelo manto da coisa julgada. Embora os julgados que deram origem à edição da Súmula n. 239 tenham sido proferidos no contexto de executivos fiscais – ou seja, tributos objeto de lançamento, relativos a um período de apuração específico, delimitado no tempo –, posteriormente o STF aplicou o verbete sumular em processos em que se discutiam relações jurídico-tributárias continuativas, que se protraíam no tempo.

É o que se observa, por exemplo, nos REs ns. 99.435/MG[102] e 111.504/MG[103], em que o STF manifestou entendimento no sentido de que "*a declaração de intributabilidade, no pertinente a relações jurídicas originada de fatos geradores que se sucedem no tempo, não pode ter o caráter de imutabilidade e de normatividade a abranger eventos futuros*". Na AR n. 1.239[104], o STF exarou decisão sustentando que

> […] *não cabe ação declaratória para o efeito de que a declaração transite em julgado para os fatos geradores futuros, pois ação dessa natureza se destina à declaração da existência, ou não, de relação jurídica que se pretenda já existente. A declaração da impossibilidade do surgimento de relação jurídica no futuro, porque não é esta admitida pela Lei ou pela Constituição, se possível de ser obtida por ação declaratória, transformaria tal ação em representação de interpretação ou de inconstitucionalidade em abstrato, o que não é admitida em nosso ordenamento. Assim, considerando que não há coisa julgada nesses casos que alcance relações que possam vir a surgir no futuro, acompanho o voto do eminente relator, e julgo improcedente a ação*.

---

[101] SILVA, Isaac Pereira da. *Coisa julgada Tributária*. Recife: Imprensa Universitária, 1976, p. 138-144.
[102] STF. Pleno. RE n. 99.435/MG. Rel. Min. Rafael Mayer. j. 17.6.1983.
[103] STF. Pleno. RE n. 111.504/MG. Rel. Min. Rafael Mayer. DJ 28.11.1986.
[104] STF. Pleno. AR n. 1.239/MG. Rel. Min. Carlos Madeira. DJ. 31.8.1990.

O mesmo entendimento já havia sido externado no RE n. 100.888/MG[105].

Dessa forma, na primeira fase evolutiva, a coisa julgada em matéria tributária apresentava-se como uma garantia bastante restrita aos contribuintes, de modo que a decisão que declarava indevida a cobrança de tributos limitava-se a um exercício financeiro, conforme manifestações jurisprudenciais e doutrinárias.

1.4.2 Segunda Fase: o reconhecimento da projeção da coisa julgada tributária para exercícios subsequentes

A segunda fase evolutiva da coisa julgada em matéria tributária é marcada pelo reconhecimento de sua aptidão para projetar-se aos exercícios financeiros subsequentes. A doutrina, de forma unânime, passa a reconhecer que a decisão transitada em julgado em matéria tributária, no contexto de relações jurídicas continuativas, não se limita a um único exercício. Se, na primeira fase evolutiva, a restrição da coisa julgada em matéria tributária, a um único exercício financeiro, conferia proteção bastante limitada aos contribuintes, na segunda fase temos a consolidação de sua perenidade no tempo.

O entendimento de que a coisa julgada se limitaria a um exercício financeiro, a teor do que enunciava a Súmula n. 239 do STF, foi objeto de farta produção doutrinária tendente a delimitar o seu alcance. Em estudo de 1947, Rubens Gomes de Sousa[106] já alertava para a necessidade de distinguir, de um lado, os elementos permanentes e imutáveis da relação jurídico-tributária e, de outro, os elementos temporários, a respeito dos quais a decisão transitada em julgado tenha se pronunciado. Manifestando-se sobre elementos permanentes da relação jurídico-tributária, os efeitos da decisão acobertada pelo manto da coisa julgada seriam projetados para o futuro. Em linha com esse entendimento,

---

[105] STF. 1ª Turma. RE n. 100.888/MG. Rel. Min. Moreira Alves. j. 3.2.1984.

[106] Sobre o tema, assim se manifestou Rubens Gomes de Sousa: "*A solução exata estaria em distinguir, em cada caso julgado, entre decisões que tenham se pronunciado sobre os elementos permanentes e imutáveis da relação jurídica, como a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo, a sua incidência ou não-incidência na hipótese materialmente considerada, a existência ou inexistência de isenção legal ou contratual e o seu alcance, a vigência da lei tributária substantiva ou sua revogação, etc. – e as que se tenham pronunciado sobre elementos temporários ou mutáveis da relação jurídica, como a avaliação de bens, as condições personalíssimas do contribuinte em seus reflexos tributários, e outras da mesma natureza; à coisa julgada das decisões do primeiro tipo há que atribuir uma eficácia permanente; à das segundas, uma eficácia circunscrita ao caso específico em que foram proferidas.* […] *Quando a sentença, cuja coisa julgada se invoque, tenha decidido quanto a elementos permanentes, constantes e imutáveis da própria relação jurídica debatida, tais elementos não serão meras questões prejudiciais, ou simples antecedentes lógicos da decisão, mas constituirão a própria tese decidida, ou seja, representarão o próprio objeto da decisão*" (SOUSA, Rubens Gomes de. Coisa julgada (direito fiscal). In: SANTOS, João Manoel de Carvalho. *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*. v. 9. Rio de Janeiro: Borsoi, 1947, p. 298).

Ruy Barbosa Nogueira[107], em estudo de 1974, também buscou solução para o problema da coisa julgada tributária na aplicação do conceito de ato continuado. Propõe "uma solução conceitual e sistematizada que, reduzindo-a à unicidade, obsta os atos repetidos ilegítimos, dando ampla e uniforme cobertura ou eficácia ao regime do direito", haja vista que, do contrário, os contribuintes teriam que propor ação nova em cada ato a ser praticado, levando os Tribunais ao sufoco, julgando "atos repetitivos ou de rotina". Outros tantos estudos[108] dessa época também buscaram conferir interpretação restritiva à Súmula 239, que seria aplicável apenas na hipótese de o objeto da ação limitar-se a discutir a incidência de um tributo em um período de apuração específico, caso em que os efeitos da coisa julgada a ele estariam restritos.

Com sua peculiar acuidade, Tércio Sampaio Ferraz Jr.[109], em estudo de 1990, busca a solução do problema da coisa julgada em matéria tributária na identificação da tríplice identidade dos elementos das ações, a partir da concepção de "esquemas de agir". As partes são identificadas em razão de "um papel social ou um conjunto deles […] que confluem num só indivíduo"; a causa de pedir é identificada a partir do fundamento deduzido em juízo (a lei pode ser alterada, mas o fundamento jurídico pode permanecer o mesmo), ocorrendo a identificação do objeto a partir de esquemas de agir. Assim, "fatos geradores são ações atuais que atualizam uma atividade ou esquema de agir". Em relação aos denominados fatos geradores instantâneos, o esquema de agir é um contínuo permanente, mas sua temporalidade de atualização é instantânea.

O próprio STF, em diversos julgados posteriores, reconheceu a inaplicabilidade da Súmula 239 quando a ação tem por objeto a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária. A título ilustrativo, nos autos do ERE n. 83.225/SP[110], entendeu-se que a súmula "*merecia uma interpretação restritiva*", não se aplicando "*às decisões relativas a isenção ou imunidade, mas àquelas que declaram indevida a cobrança em determinado exercício*". Ratificando esse entendimento, no RE n. 93.048[111], o STF orientou-se "*pelas posições adotadas pelos Ministros Xavier de Albuquerque e Soares Muñoz, no julgamento do ERE*

[107] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A coisa julgada em direito Tributário. *Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, n. 14, 1974, p. 11-22.

[108] A título ilustrativo: NEVES, Celso. Coisa julgada no direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29, 1974, p. 242-243; BARBI, Celso Agrícola. Coisa julgada – sentença declaratória com pedido não delimitado a determinada relação jurídica – eficácia além de um exercício fiscal. *Revista Forense*, n. 275, 1981, p. 136.

[109] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990, p. 47.

[110] STF. Pleno. ERE n. 83.225. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. j. 3.5.1979.

[111] STF. 1ª Turma. RE n. 93.048. Rel. Min. Rafael Mayer. j. 16.6.1981.

n. 83.225, a ser tomada aquela Súmula no sentido mais restrito, mesmo porque os precedentes que lastreiam a sua formulação não lhe autorizam outro sentido". Assim,

> […] *se a decisão se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência de fonte legal da relação jurídica que obrigue o sujeito passivo, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança de tributo, pois não há a precedente vinculação substancial. A coisa julgada que daí decorre é inatingível, e novas relações jurídico-tributárias só poderiam advir da mudança dos termos da relação pelo advento de uma norma jurídica nova com as suas novas condicionantes*.

Da mesma forma, no RE n. 99.458/SP [112], o STF reconhece que a aplicação da Súmula n. 239 já havia sido afastada nos REs ns. 68.253[113], 73.579[114] e 93.048[115]. Outros são os julgados em que a súmula sofreu os devidos temperamentos, como no RE n. 100.437[116], 97.603[117], 109.073[118], AI n. 121.047-8/SP[119].

Como se verifica, as discussões objeto da primeira fase evolutiva da coisa julgada em matéria tributária são facilmente contornáveis pela aplicação das conclusões expostas anteriormente, acerca do instituto da coisa julgada. Não havendo qualquer peculiaridade que justifique o afastamento dos contornos da *res judicata* para o campo tributário, deve-se reconhecer que a decisão transitada em julgado é identificada a partir do objeto processual, delimitado pelo pedido e causa de pedir. O contribuinte que ingressa em juízo tencionando afastar, com efeito prospectivo, uma relação jurídico-tributária que se protrai no tempo, caso seja exitoso obterá uma decisão cujos efeitos se projetarão para exercícios financeiros subsequentes. Não se trata, aqui, de acobertar pelo manto da coisa julgada os motivos dessa decisão, mas sim o próprio comando decisório, que reconhecerá o direito do contribuinte de não ser compelido ao pagamento do tributo, nas circunstâncias fáticas e jurídicas deduzidas no pedido.

Por outro lado, em se tratando de uma decisão que afaste a incidência de um tributo em um período de apuração especificamente delimitado no tempo, ou algum aspecto da relação jurídico-tributária que não se projeta para exercícios posteriores (ex.: tributo incidente sobre uma operação de importação de um bem específico), a Súmula n. 239 terá aplicabilidade para restringir o alcance da coisa julgada aos períodos/operações discutidos.

---

[112] STF. 2ª Turma. RE n. 99.458. Rel. Min. Francisco Rezek. j. 30.9.1983.
[113] STF. 1ª Turma. RE n. 68.253. Rel. Min. Barros Monteiro. j. 2.12.1969.
[114] STF. 1ª Turma. RE n. 73.579. Rel. Min. Amaral Santos. j. 30.5.1972.
[115] STF. 1ª Turma. RE n. 93.048. Rel. Min. Rafael Mayer. j. 16.6.1981.
[116] STF. 1ª Turma. RE n. 100.437. Rel. Min. Rafael Mayer. j. 15.6.1984.
[117] STF. 1ª Turma. RE n. 97.603. Rel. Min. Rafael Mayer. j. 12.11.1982.
[118] STF. 1ª Turma. RE n. 109.073. Rel. Min. Rafael Mayer. j. 27.5.1986.
[119] STF. 1ª Turma. RE n. 121.047. Rel. Min. Sydney Sanches. j. 15.12.1987.

Tampouco se pode conjecturar, ainda que sob a perspectiva da Constituição anterior, a aplicação do princípio da anualidade, que em nada afeta a relação jurídico-tributária discutida em juízo. Também não se pode conceber restrição ao direito do contribuinte de obter um provimento jurisdicional que afaste uma relação jurídico-tributária, com efeitos prospectivos, como sustentado em algumas decisões do STF. Tal entendimento restringiria, de forma inconstitucional, a inafastabilidade jurisdicional, plasmada no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. Não há norma alguma, na Constituição, que restrinja o direito de ingresso no Poder Judiciário. Pelo contrário, a Carta Magna reconhece a possibilidade de ajuizamento de ação para afastar ameaça de lesão a direito. Havendo uma norma tributária que obrigue o contribuinte a recolher determinado tributo, e existindo fundamentos jurídicos para afastá-la, será possível o ajuizamento de ação judicial, cujo objeto será delimitado pelo pedido e causa de pedir, sem que haja qualquer restrição temporal à *res judicata* que decorrerá do trânsito em julgado. Entendimento contrário implicaria necessidade de renovação de infindáveis ações, a cada nova incidência de tributo, o que inviabilizaria o exercício da atividade jurisdicional pelo Poder Judiciário.

O cerne da questão, portanto, está na identificação do que a própria legislação processual – no art. 471, I do CPC/73 e 505, I do CPC/2015 – define como relação jurídica continuativa ou de trato sucessivo. Esses dispositivos impedem que o juiz decida novamente sobre essas relações, até que sobrevenha mudança nas circunstâncias fáticas ou jurídicas. Se as decisões versando sobre relações continuativas transitam em julgado, a *res judicata* será mantida hígida, até a superveniência de modificações no cenário fático ou jurídico, que justifiquem a cessação da sua eficácia[120].

Tais relações continuativas acabam por romper o paradigma de que a sentença somente produz efeito em relação a fatos passados, já ocorridos e que foram objeto de julgamento[121]. Normalmente, não se admite as chamadas sentenças futuras, aquelas que regram situações ainda não consumadas, porquanto faltaria interesse processual da parte para desencadear a prestação jurisdicional[122]. Contudo, há relações que são permanentes e

---

[120] Sobre o tema, são salutares as lições de Pontes de Miranda, que já reconhecia que "o Código adotou a condenação às prestações futuras, e a mudança de algum pressuposto tem de influir a modificabilidade. […] Há regras jurídicas que projetam no tempo os próprios pressupostos, admitindo variações dos elementos quantitativos e qualitativos, de modo que a incidência delas não é instantânea […]. É o direito material que determina a qualidade das suas regras, de modo que a coisa julgada formal ou material não é ofendida por essa imutabilidade, nem pela consequente alterabilidade dos termos da interpretação ou versão executiva inicial da sentença" (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil:* arts. 444 a 475. t. V. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 147).

[121] CANELUTTI, Francesco. *Lezioni del diritto processuale civile*. v. 4. Pádua: Universitária, 1926, p. 438.

[122] DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 2, 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 566.

duradouras, nascendo de um suporte de incidência consistente em fato ou relação jurídica que se prolonga no tempo[123]. A relação é continuativa quando sua hipótese de incidência concerne a fatos ou situações que perduram no tempo, de modo que suas posições jurídicas internas somente podem ser modificadas ou redimensionadas, no curso da relação, quando varie o panorama fático ou jurídico[124].

São as relações jurídico-tributárias continuativas que nos interessam no presente estudo. A decisão transitada em julgado, no contexto dessas relações, projeta-se para os exercícios subsequentes, até a superveniência de mudança no cenário fático ou jurídico.

1.4.3 Terceira Fase: as discussões em torno da cessação da eficácia da coisa julgada

Admitir que a decisão transitada em julgado, nas relações jurídico-tributárias continuativas, possui um caráter duradouro implica a introdução de um novo problema nas relações entre Fisco e contribuinte. Considerando que o sistema processual brasileiro sempre fora informado pela *civil law*, em que os precedentes assumem força meramente persuasiva, reconhece-se implicitamente a possibilidade de soluções divergentes a conflitos semelhantes submetidos à apreciação jurisdicional.

Nessa fase evolutiva da coisa julgada, tornou-se comum a existência de decisões transitadas em julgado em sentido diametralmente opostos. Com a superveniência da Constituição de 1988, inúmeras foram as discussões tributárias submetidas à apreciação do Poder Judiciário. Embora a Constituição Federal preveja um sistema de controle concentrado de constitucionalidade, a maior parte dessas discussões se deu em sede de controle difuso, de forma que as decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, que, muitos anos depois, vieram a se consolidar em sentido favorável aos entes tributantes, não impediram que diversos contribuintes lograssem obter decisões individuais em sentidos conflitantes. Esse cenário, então, introduz uma nova problemática no campo tributário. Reconhece-se a aptidão da coisa julgada em matéria tributária para projetar-se aos exercícios subsequentes. Todavia, essa situação pode gerar iniquidades, haja vista distorções criadas nas relações entre Fisco e os contribuintes. Ao desonerar apenas alguns contribuintes de parte de sua carga tributária, a coisa julgada promove uma tensão entre, de um lado, a segurança jurídica e, de outro, os princípios da isonomia e da livre concorrência. Isso porque outros contribuintes, por ela não amparados, figurarão em

---

[123] ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 100-101.

[124] TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 91.

posição jurídica desfavorável. Dessa forma, a perenidade da coisa julgada em matéria tributária pode provocar um efeito indesejável pelo ordenamento jurídico, vulnerando mandamentos constitucionais.

Assim, essa fase evolutiva é marcada por forte produção doutrinária[125, 126] voltada a discutir os limites da coisa julgada em matéria tributária, no contexto de sua incompatibilização com o ordenamento vigente. Discutem-se, em grande medida, as modificações no estado de direito que são capazes de fazer cessar a eficácia da coisa julgada, quando recai sobre relações jurídico-tributárias de caráter continuativo.

Ao longo do tempo, foram apontadas as seguintes circunstâncias que, em tese, modificariam o estado de direito em que assentada a coisa julgada, a justificar a sua cessação: (i) alteração legislativa; ou (ii) superveniência de decisão do STF em sentido contrário à decisão transitada em julgado. Antes de analisar cada uma dessas hipóteses, cumpre-nos diferenciá-las das discussões referentes à chamada relativização da coisa julgada. Embora a tese da relativização da coisa julgada não tenha sido, até o momento, invocada como razão para o Fisco retomar o direito de cobrar tributos, seus fundamentos influenciaram os debates quanto à impossibilidade de perpetuidade de decisões transitadas em julgado que revelem injustiça ou afronta a normas constitucionais.

1.4.3.1 As discussões em torno da relativização da coisa julgada e sua influência no campo tributário

A terceira fase evolutiva da coisa julgada em matéria tributária, após o reconhecimento de sua aptidão para projetar-se para exercícios financeiros subsequentes, foi influenciada pelos acalorados debates, no campo processual, acerca da relativização da coisa julgada[127, 128]. Entendemos por relativização a hipótese de desconstituição, por

---

[125] Além dos inúmeros artigos destinados a tratar do tema, pode-se listar as seguintes obras individuais versando especificamente sobre a matéria: DANILEVICZ, Ígor. *Elementos da relação tributária e coisa julgada*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998; GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa Julgada Inconstitucional em matéria tributária*. São Paulo: Juruá, 2008; GOMES, Anderson Ricardo. *Coisa julgada tributária*. Curitiba: Juruá, 2014; PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005; RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008; SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. *Os limites objetivos e temporais da coisa julgada em ação declaratória no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006; VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

[126] Também algumas obras coletivas foram produzidas para discutir o tema, como: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coords.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP, 2005; MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada*: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006.

[127] Acerca da perda gradativa do *status* de proteção da coisa julgada, assim ponderou Celso F. Campilongo: "Por fim, a 'coisa julgada' que tinha por objetivo, no Estado liberal, estabilizar a decisão, agora, no direito do Estado Social, construído para facilitar a atuação de um Estado dedicado a intervir e

mecanismos atípicos, da coisa julgada material que se revela injusta ou incompatível com a Constituição Federal. Trata-se de mecanismos atípicos porque, como bem alerta Carlos Barbosa Moreira[129], a legislação processual prevê mecanismos típicos de revisão da coisa julgada, como a desconstituição pelo manejo da ação rescisória ou revisão pela superveniência de modificação no cenário fático ou jurídico em que embasada.

O primeiro a suscitar a tese da relativização no país foi José Delgado, para quem a coisa julgada deveria ser revisada toda vez que afrontasse a moralidade, a legalidade, a razoabilidade e a proporcionalidade, ou ainda quando não se coadunasse com a realidade dos fatos[130]. Corroborando esse entendimento, Cândido Rangel Dinamarco sustenta que a imutabilidade da coisa julgada somente deve ser conservada quando estiver consoante às máximas da proporcionalidade, razoabilidade, moralidade administrativa, ou quando cristalizar a condenação do Estado a pagamento de valores justos a título de indenização por expropriação imobiliária, ou quando não ofender a cidadania e os direitos do homem, ou ainda não violar a garantia de um meio ambiente ecologicamente equilibrado[131].

Vale o registro, contudo, que a questão revela-se extremamente tormentosa na doutrina processualista. De um lado, posicionam-se favoravelmente à relativização da coisa julgada autores como José Delgado[132], Eduardo Talamini[133], Cândido Rangel Dinamarco[134], Humberto Theodoro Júnior[135], Teresa Arruda Alvim[136] e Alexandre Freitas

---

transformar a sociedade, torna-se um instrumento de discutível utilidade para algumas situações limites" (CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 29).

128 Quanto à intitulada crise da coisa julgada em matéria tributária, Walter Piva Rodrigues dedica a Terceira Parte de sua obra "Coisa julgada tributária" ao tema (RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 109-120).

129 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Considerações sobre a chamada relativização da coisa julgada material. In: DIDIER JR., Fredie (Org.) *Relativização da coisa julgada* – enfoque crítico. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006, p. 199.

130 DELGADO, José. Pontos polêmicos das ações de indenização de áreas naturais protegidas – efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 103, 2001.

131 DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 109, 2003, p. 24-25.

132 DELGADO, José. Efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 101-103.

133 TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 406.

134 DINAMARCO, Cândido Rangel. Coisa julgada inconstitucional. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 52.

135 THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. Relativização da coisa julgada. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006.

136 WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. Relativização da coisa julgada. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006, p. 342-343.

Câmara[137]. De outro lado, entendem pela impossibilidade de relativização da coisa julgada ou, então, adotam posições intermediárias autores como Araken de Assis[138], José Carlos Barbosa Moreira[139], Nelson Nery Jr.[140], Luiz Guilherme Marinoni[141] e Sérgio Nojiri[142].

No plano jurisprudencial, o STF rendeu-se à relativização da coisa julgada em matéria de investigação de paternidade, na hipótese de a decisão transitada em julgado ter sido rejeitada por ausência provas, conforme decisão proferida nos autos do RE n. 363.889[143]. O mesmo entendimento foi adotado pelo STJ, seja no contexto da investigação de paternidade (nos autos do REsp n. 1.223.610[144]) ou para revisão de indenização por valor injusto em processo de desapropriação (nos autos do REsp n. 622.405[145]).

O tema é de grande complexidade e, por tal razão, não será analisado de forma minudente no presente estudo. Todavia, não podemos deixar de consignar que a revisão da coisa julgada, por critérios de injustiça ou imoralidade, parece-nos incompatível com o ideal de segurança jurídica que a coisa julgada visa a assegurar. Como bem salienta Marinoni, "admitir que o Estado-juiz errou no julgamento que se cristalizou obviamente implica aceitar que o Estado-juiz pode errar no segundo julgamento, quando aceitar a ideia de relativizar a coisa julgada não traria qualquer benefício ou situação de justiça"[146]. Foi visto alhures que, ao proteger a coisa julgada, não buscou o constituinte assegurar uma ficção de verdade quanto ao teor da decisão prolatada, tampouco a sua compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio. Almejou-se, sim, a proteção à estabilidade da relação processual, que poderia ser amplamente vulnerada caso a *res judicata* fosse constantemente revisitada, ainda mais sob critérios pautados em conceitos jurídicos indeterminados, como a moralidade ou justiça. No que concerne à suposta inconstitucionalidade da coisa julgada, é mister ressaltar que sua constitucionalidade já decorre do apaziguamento da relação processual controvertida.

---

[137] CÂMARA, Alexandre Freitas. Relativização da coisa julgada material. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006, p. 15.

[138] ASSIS, Araken de. Eficácia da coisa julgada inconstitucional. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006, p. 342-44.

[139] MOREIRA, José Carlos Barbosa. Considerações sobre a chamada relativização da coisa julgada material. In: DIDIER JR., Fredie (Org.) *Relativização da coisa julgada* – enfoque crítico. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006, p. 209.

[140] NERY JR., Nelson. *Teoria Geral dos Recursos*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 507.

[141] MARINONI, Luiz Guilherme. O princípio da segurança jurídica dos atos jurisdicionais (A questão da relativização da coisa julgada material). In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006, p. 235.

[142] NOJIRI, Sérgio. Crítica à teoria da relativização da coisa julgada. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006, p. 316.

[143] STF. Pleno. RE n. 363.889. Rel. Min. Dias Toffoli. J. 2.6.2011.

[144] STJ. 4ª Turma. REsp n. 1.223.610. Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, j. 6.12.2012.

[145] STJ. 1ª Turma. REsp n. 622.405. Rel. Min. Denise Arruda. j. 14.8.2007

[146] MARINONI, Luiz Guilherme. op. cit., p. 235.

Seja como for, é importante destacar que, até o momento, as autoridades fazendárias jamais invocaram a relativização da coisa julgada como fundamento para retomar a cobrança de tributos afastados por decisões judiciais. Tanto é assim que o Parecer PGFN n. 492/2011, que adiante será analisado, é expresso no sentido de não versar sobre hipótese de relativização da coisa julgada. Entendimento contrário implicaria sustentar que a decisão transitada em julgado, reconhecendo o caráter indevido do tributo, seria inconstitucional ou injusta, por ser incompatível com o ordenamento jurídico. E não é disso que se trata o referido parecer fazendário, ou as inúmeras tentativas dos entes tributantes, ao longo dos anos, de retomar o direito de cobrar tributos de contribuintes amparados por decisões judiciais transitadas em julgado.

As discussões nessa terceira etapa evolutiva, portanto, não se relacionam à relativização da coisa julgada, mas sim estão centradas nas hipóteses de sua cessação de eficácia, em razão da modificação do estado de direito – pela alteração legislativa ou pela alteração do cenário jurisprudencial – que levaria à aplicação do art. 471, inciso I, do CPC/73, correspondente ao art. 505, I, do CPC/2015[147].

1.4.3.2 A cessação da eficácia da coisa julgada em razão de modificação legislativa

Consoante exposto, a modificação do estado de direito é capaz de fazer cessar a eficácia da coisa julgada que envolva relações jurídico-tributárias continuativas. Nesse contexto, diante dos indesejados efeitos provocados por decisões transitadas em julgado em sentido conflitante com a posição final dos Tribunais Superiores, as autoridades fazendárias passaram a invocar, ao longo do tempo, diferentes fundamentos para justificar a cessação da eficácia da *res judicata*.

Um desses fundamentos foi a modificação legislativa. Nesse aspecto, sustentou-se que qualquer alteração no direito positivo resultaria em alterações de premissas e, consequentemente, na modificação na conclusão da decisão[148]. Essa tese foi invocada pelas autoridades fazendárias federais por meio do Parecer PGFN/CRJ n. 1.277/94, em que se sustentou que as decisões transitadas em julgado, afastando o recolhimento da CSL, com

---

[147] *Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:*
I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, ***sobreveio modificação no estado de fato ou de direito,*** *caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença*; […] (grifo nosso).

[148] Por trás dessa concepção, há a ideia de que a sentença, que regula relações jurídicas permanentes e sucessivas, contém uma cláusula *rebus sic stantibus*: somente havendo modificação superveniente no estado de fato ou de direito, é que se torna possível rever o que se decidiu (DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 2, 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 567).

fundamento na inconstitucionalidade da Lei n. 7689, teriam sua eficácia cessada pelo advento das subsequentes alterações legislativas ocorridas nas normas de regência dessa contribuição[149].

Essa tese foi discutida no Poder Judiciário e, inicialmente, as duas Turmas que integram a 1ª Seção do STJ vinham se manifestando no sentido de que bastava a alteração do diploma legal analisado pelo Poder Judiciário para que se configurasse a alteração na situação jurídica, apta a restringir o alcance da decisão transitada em julgado[150]. Desses julgados, depreende-se que a cláusula *rebus sic stantibus*, de acórdãos transitados em julgado, teria como termo *ad quem* o advento de outro diploma legal, que fizesse qualquer espécie de alteração nas normas que disciplinam o tributo. Ademais, também o antigo Conselho de Contribuintes já foi instado a ser manifestar, e o fez, ora no sentido de que a coisa julgada é aplicável a um único exercício[151], ora no sentido de que a coisa julgada é eficaz enquanto não houver alteração do cenário legislativo[152], mas, sempre, reconhecendo, ainda que genericamente, que a coisa julgada não se eterniza no tempo, estando sua eficácia limitada à superveniência de alteração na legislação[153].

Ocorre que, contrariando o posicionamento até então adotado pelo STJ, a 2ª Turma do Tribunal revisitou o tema ao proferir acórdão no RESP n. 731.250/PE[154]. Na ocasião, restou assentado que a mera modificação na legislação que rege o tributo não configura alteração na situação jurídica, tornando-se imperiosa a criação de nova relação jurídico-

---

[149] Nesse sentido, sustentou-se a alteração de "*vários diplomas legais, cabendo citar, apenas a título ilustrativo, os arts. 41, § 3º, e 44 da Lei n. 8383, de 30 de dezembro de 1991; e o art. 11 da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, c/c os arts. 22, § 1º, da Lei n. 8212, de 24 de julho de 1991*". Ressaltou-se que "*a Lei Complementar n. 70, no seu art. 11, manteve as demais normas da Lei n. 7689/88 com as alterações posteriormente introduzidas*". Assim, "*a Lei n. 8034, de 13.04.1990, ao resgatar edições legais pretéritas, erigiu, ao mesmo tempo, exacerbadas inovações na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, distanciando-a, dramaticamente, da prescrita pela Lei n. 7689/88*" (Trechos do Parecer PGFN/CRJ n. 1.277/94).

[150] Nesse sentido: STJ, 1ª Turma REsp 638377, Rel. Min Teori Albino Zavascki. DJ 21.03.2005; STJ, 2ª Turma, EDcl no REsp 591227/DF, Rel. Min. Castro Meira, DJ 07.11.2005. Dessa primeira decisão, colhe-se o seguinte excerto: "*Todavia, o estado de direito foi alterado pelas Leis 7.856/89, 8.034/90 e 8.212/91, cujas disposições não foram, nem poderiam ser, apreciadas pelo provimento anterior transitado em julgado, caracterizando alteração no quadro normativo capaz de fazer cessar sua eficácia vinculante*".

[151] Ac. 103-20061 e 103-20068, de 18.8.99, ambos da 3ª Câmara, do 1º Conselho e Ac. 107-06045, de 16.8.00, da 7ª Câmara, do 1º Conselho, Ac. CSRF/01-05.513, de 18.09.2006, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Ac. 103-23.667, de 5.02.2009, da 3ª Câmara do 1º Conselho.

[152] Ac. 108-06745, de 7.11.01, 8ª Câmara, do 1º Conselho; Ac. 108-060065, de 11.4.00, 8ª Câmara, do 1º Conselho.

[153] Ac. 103-20221, de 23.2.00, e 103-20287, de 10.5.00, ambos da 3ª Câmara, do 1º Conselho; Ac. 107-06045, de 16.8.00, da 7ª Câmara, do 1º Conselho e Ac. 108-07805, de 29.9.04, 8ª Câmara, do 1º Conselho, Ac. CSRF/01-05.402, de 20.3.2006, Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Ac. CSRF/01-05.513, de 18.09.2006, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais Ac. 1202-00.031, de 13.05.2009, 2a. Turma da 2a. Câmara da 1a. Seção do CARF.

[154] STJ, 2ª Turma; Ministra Relatora: Eliana Calmon; DJ 30.4.2007.

tributária, com alteração substancial no tratamento fiscal da matéria deduzida em juízo[155]. Contra esse acórdão, foram opostos embargos de divergência, que levaram a 1ª Seção a se manifestar sobre a questão, por meio do REsp n. 731.250/PE[156], em que se alterou o posicionamento até então dominante, para afirmar que a coisa julgada se estenderá no tempo até que haja alteração substancial na legislação de regência do tributo afastado pela *res judicata*. Posteriormente, a 1ª Seção do STJ reafirmou tal posicionamento, nos autos do REsp n. 1.118.893/MG[157], desta vez por meio de recurso repetitivo.

Assim, o STJ reconheceu não apenas a aptidão de a coisa julgada em matéria tributária projetar-se para exercícios subsequentes, como ainda decidiu que a mera modificação na legislação de regência do tributo não configura alteração na situação jurídica, apta a fazer cessar a eficácia da coisa julgada. Para tanto, é necessária a criação de uma nova relação jurídico-tributária, com alteração substancial no tratamento fiscal da matéria deduzida em juízo. Portanto, somente com o advento de um novo diploma legal que altere profundamente a relação entre Fisco e contribuinte – ou seja, que não modifique apenas elementos marginais dessa relação, como a alteração da alíquota, por exemplo – é que cessará a eficácia da coisa julgada.

A despeito do precedente firmado em recurso repetitivo do STJ, atualmente, no âmbito administrativo federal, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF vem conferindo uma interpretação extremante restritiva ao REsp n. 1.118.893, limitando-o apenas à CSL, e, mais ainda, no sentido de que esse precedente deve ser compreendido apenas com base nas leis que foram analisadas pela Corte, de modo que qualquer modificação na legislação da CSL, que não tenha sido aquela apreciada pelo recurso repetitivo, já faria cessar a eficácia da coisa julgada do contribuinte[158]. Diante desse cenário, é possível que a matéria seja rediscutida no âmbito do Poder Judiciário, à luz de outras modificações legislativas que não foram objeto do REsp n. 1.118.893, quando então o STJ poderá reafirmar sua posição anterior ou, ainda, trilhar outra linha interpretativa.

---

[155] É o que se depreende do seguinte excerto do acórdão: "*As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação* […] ".

[156] STJ. 1ª Seção. REsp n. 731.250/PE. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ 16.6.2008

[157] STJ. 1ª Seção. REsp n. 1.118.893/MG. Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima. DJe 6.4.2011

[158] É o que se infere dos seguintes acórdãos: 9101-001651, de 14.5.2013; 9101-001781, de 16.10.2013; 9101-002531, de 18.1.2017; 9101-002534, de 19.1.2017; 9101-002287, de 5.4.2016; 9101-002353, de 14.6.2016; 9101-002291, de 5.4.2016; 9101-002288, de 5.4.2016.

1.4.3.3 A cessação da eficácia da coisa julgada em razão de superveniência de decisão do STF

No contexto do debate acerca das modificações do estado de direito, capazes de fazer cessar a eficácia da coisa julgada, as autoridades fazendárias, ao longo do tempo, sustentaram, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas, que a decisão transitada em julgado conflitante com a posição do STF não poderia prevalecer.

Inicialmente, merece registro manifestação fazendária federal, por meio do Parecer PGFN/CRJ n. 3.401/2002, que versa sobre a majoração de alíquotas de FINSOCIAL, que foi julgada inconstitucional pelo STF para determinados contribuintes. Contudo, muitas decisões transitaram em julgado em desfavor de alguns contribuintes, contrariando a posição do STF e entendendo como devida a incidência do tributo sob alíquota majorada. Ao analisar o direito à restituição dos tributos recolhidos a maior, o referido Parecer concluiu que deveria prevalecer a coisa julgada desfavorável ao contribuinte, pois, do contrário, seria gerado um cenário de insegurança jurídica e nunca se teria certeza do Direito[159].

Posteriormente, foi editado o Parecer PGFN n. 492/2011, por meio do qual se sustenta que a coisa julgada em matéria tributária tem seus efeitos cessados a partir da consolidação de jurisprudência do STF, de forma desfavorável aos contribuintes, ainda que em sede de controle difuso de constitucionalidade. Tal entendimento encontra-se alicerçado na premissa de que a superveniência de decisão do STF configura uma situação jurídica nova, alterando o cenário jurídico em que assentada a decisão passada em julgado e, por tal razão, seria apta a fazer cessar a eficácia da coisa julgada. Tal solução, no entendimento exarado, é aquela que melhor se harmonizaria com os princípios da isonomia e da livre concorrência.

Como se nota, os Pareceres exararam posições contraditórias a respeito do mesmo tema, isto é, o alcance da decisão transitada em julgado em matéria tributária. Se, no Parecer PGFN/CRJ n. 3.401/2002, a coisa julgada deveria ser concebida em sua máxima

---

[159] O Parecer concluiu que "*os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda Nacional transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma aplicada vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, em controle difuso, em outras ações distintas de interesses de outros contribuintes*". Entendeu-se pela "*irreversibilidade das sentenças transitadas em julgado em favor da União (Fazenda Nacional), a não ser em procedimento revisional rescisório, quando cabível*". Invocou-se que a inconstitucionalidade da decisão poderia ser arguida a qualquer tempo "*e, assim, não se teria nunca a certeza do Direito, pois nunca estaríamos em condições de saber se um ato praticado validamente sob o império de uma lei seria assim considerado para todo o sempre*" (Trechos do Parecer PGFN n. 3401/2002).

plenitude – por envolver decisão transitada em julgado contrária aos interesses do contribuinte –, no Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011, a coisa julgada teria eficácia restrita, em razão do interesse fazendário de retomar o direito de cobrar tributos. Conforme o interesse em jogo – isto é, o êxito ou a sucumbência do ente fazendário nas ações discutindo relações jurídico-tributárias continuativas –, diferentes foram as conclusões. Tal posicionamento contraditório apenas evidencia os riscos para a segurança jurídica, quando envolve temas como a possibilidade de relativização ou a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado. Essas discussões possibilitam a manipulação arbitrária de diferentes argumentos, colocando por terra os objetivos que levaram o constituinte a erigir a coisa julgada à alçada constitucional, como um mecanismo necessário à estabilização da relação litigiosa.

Passemos, pois, à análise do Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011. Para a sua compreensão, é necessário resgatar o contexto histórico em que inserido. A Emenda Constitucional n. 45/2004 – intitulada Reforma do Poder Judiciário – introduziu algumas mudanças que impactaram diretamente no sistema jurisdicional brasileiro. Além da introdução da Súmula Vinculante no art. 103-A da Constituição Federal, introduziu-se também o instituto da repercussão geral no art. 102, § 3º da Carta Magna. Essas alterações acabaram refletindo de forma significativa na legislação processual. Inicialmente, foi editada a Lei n. 11.418, de 19.12.2006, que acabou regulamentando a sistemática de repercussão geral introduzida pela EC n. 45/2004. Posteriormente, sobreveio a Lei n. 11.672, de 8.5.2008, por meio da qual se introduziu a sistemática de recursos repetitivos no âmbito do STJ[160]. Com essas alterações legislativas, os precedentes dos Tribunais Superiores passaram a ostentar cada vez mais importância no cenário nacional, sobretudo em matéria tributária, em que as demandas, além de repetitivas, quase sempre envolvem interpretação de legislação federal ou da Constituição Federal. Com o advento do Código de Processo Civil de 2015, a obrigatoriedade de observância aos precedentes é expressa, por força do art. 927 do novo códex processual, além de outras normas espalhadas na nova legislação processual.

---

[160] O item 2 da exposição de motivos desse diploma legal deixa claro seu intuito: "*sob a perspectiva das diretrizes estabelecidas para a reforma da Justiça, faz-se necessária a alteração do sistema processual brasileiro com o escopo de conferir racionalidade e celeridade ao serviço de prestação jurisdicional, sem, contudo, ferir o direito ao contraditório e à ampla defesa (...) o presente projeto inspira-se no procedimento previsto na Lei n. 11.418/06 que criou mecanismo simplificando o julgamento de recursos múltiplos, fundados em idêntica matéria, no Supremo Tribunal Federal*". (Exposição de Motivos n. 40-MJ, de 5.4.2007).

É nesse cenário de ascendente valorização dos precedentes que sobrevêm as teorias da preponderância da uniformização[161] e da objetivação do controle difuso de constitucionalidade[162]. Por meio desta última, capitaneada por Gilmar Mendes, sustenta-se uma mutação constitucional no art. 52, inciso X, da Constituição Federal, de modo que a Resolução do Senado se prestaria apenas a conferir publicidade à decisão do Supremo Tribunal Federal. Com as alterações legislativas das últimas décadas, sustenta-se um movimento no sentido de conferir, cada vez mais, eficácia vinculante aos precedentes jurisprudenciais emanados da Corte Suprema, ainda que em sede de controle difuso[163]. Assim, os efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em controle difuso, seriam equiparados àqueles das decisões proferidas em controle concentrado, de modo a abstrativar ou objetivar o controle difuso.

Nesse ambiente, foi editado o parecer PGFN n. 492/2011, no qual se sustentou que o advento de precedente objetivo e definitivo do STF, ainda que em controle difuso de constitucionalidade, configura circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar a eficácia da coisa julgada das decisões anteriores que lhe forem contrárias. Segundo a tese fazendária, os seguintes precedentes do STF possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3.5.2007[164], aqueles formados em controle difuso de constitucionalidade, seguidos ou não de Resolução do Senado, desde que, neste último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do antigo art. 543-B do CPC/73; e (iii) quando anteriores a 3.5.2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos ou não de Resolução do Senado, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte. Sustenta-se, nessas hipóteses, que a cessação da eficácia da decisão transitada em

---

[161] KNIJNIK, Danilo. *O recurso especial e a revisão da questão de fato pelo STJ*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 102.

[162] MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 155-160.

[163] Ibid., p. 160.

[164] Data em que publicada a Emenda Regimental n. 21, que alterou o Regimento Interno do STF para adaptá-lo às alterações introduzidas pela Lei n. 11418/2006, a qual introduziu os arts. 543-A e 543-B ao CPC, que, no entendimento fazendário, teriam conferido às decisões proferidas pelo Pleno do STF, em sede de controle difuso, a qualidade de representarem um juízo objetivo, vocacionado a representar um juízo definitivo e final da Suprema Corte, semelhante à eficácia *erga omnes* verificada no controle concentrado de constitucionalidade.

julgado é automática[165] e, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí em diante. A situação inversa também seria aplicável ao contribuinte que fosse prejudicado com decisão conflitante com a posição do STF.

O parecer fazendário é expresso no sentido de não se tratar de hipótese de relativização da coisa julgada. Ou seja, em linha com nossa definição anterior, não se trata de desconstituir ou revisar a decisão transitada em julgado, por meio de um mecanismo atípico, por suposta injustiça ou incompatibilidade com a Constituição Federal. É o que se observaria, por exemplo, se o ente fazendário sustentasse que a decisão colidiria com os princípios da isonomia e da livre concorrência, e, apenas por tal razão, deveria ser extirpada do ordenamento. No entanto, o que se sustenta é que a superveniência de precedentes do STF, mesmo que em controle difuso de constitucionalidade, teriam o condão de modificar o estado de direito, de forma que, com fundamento no art. 471, I, do CPC/73, a coisa julgada teria seus efeitos cessados[166].

No âmbito jurisprudencial, a aplicação do entendimento sustentado pela PGFN encontra-se atualmente em discussão no STF, que se manifestará sobre a questão, em sede de repercussão geral, nos autos dos REs ns. 949.297 e 955.227[167], que discutirão se as decisões proferidas pelo STF, em controle concentrado e difuso de constitucionalidade, têm o condão fazer cessar a eficácia da coisa julgada que ampara o contribuinte no contexto de relações jurídico-tributárias continuativas[168].

---

[165] Sustenta-se que, em regra, o termo *a quo* para o contribuinte deixar de pagar o tributo tido como devido pela *res judicata*, ou para o Fisco voltar a cobrar o tributo afastado pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepcionam-se a essa regra as hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação do referido Parecer n. 492/2011 (a saber, 26.5.2011), e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança. Nesses casos, o termo *a quo* do direito conferido ao Fisco, de voltar a exigir o tributo em questão, é a publicação do referido Parecer.

[166] O tema já havia sido abordado por José Souto Maior Borges, para quem as decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade da CSL modificariam o estado de direito, abrindo duas possibilidades: a cessação da sua eficácia ou o cabimento da ação revisional (BORGES, José Souto Maior. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (Contribuição Social Sobre o Lucro). *Revista dos Tribunais* – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, Ano 7, n, 27, abr./jun. 1999, p. 192).

[167] São eles: (i) RE n. 949.297, com repercussão geral reconhecida em 29.3.2016 (Tema 881: Tema 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado); e (ii) RE n. 955.227, com repercussão geral reconhecida em 31.3.2016 (Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado).

[168] Em se tratando de relações jurídicas instantâneas, o STF apreciou a questão nos autos do RE n. 730.462 – tema 733 da repercussão geral – e firmou a seguinte tese: "*A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a*

Em nosso entendimento, a tese fazendária precisa ser analisada com cautela. Inicialmente, à luz da Constituição Federal, apenas alguns precedentes do STF modificam o direito vigente. São eles: (i) as decisões em controle concentrado de constitucionalidade, que possuem eficácia vinculante e contra todos, nos termos do art. 102, § 2º da Constituição Federal; (ii) as súmulas vinculantes, aprovadas mediante decisão de dois terços dos membros do STF, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, com efeitos vinculantes aos demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública, com fundamento no art. 103-A da Carta Magna; e (iii) as decisões do Supremo Tribunal Federal, quando sejam acompanhadas de resolução do Senado Federal que suspenda a execução da lei declarada inconstitucional, nos termos do art. 52, X, da CF.

Essas decisões modificam o estado de direito por efetivamente alterar o ordenamento jurídico, extirpando normas do sistema ou obrigando entes e indivíduos, com eficácia vinculante, ou seja, terceiros que não participaram da relação processual. Não é o caso, por exemplo, de decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade, desacompanhadas de resoluções do Senado Federal, como aquelas em sede de repercussão geral. Nesse sentido, não compactuamos com a tese do Ministro Gilmar Mendes, para quem, por força de mutação constitucional, as resoluções do Senado teriam apenas eficácia de dar publicidade às decisões da Corte Suprema.

Nesse sentido, vale lembrar que, em passado não distante, o constituinte incluiu, por força da Emenda Constitucional n. 45, o art. 103-A, que possibilitou ao Supremo Tribunal Federal atribuir eficácia vinculante a um conjunto de decisões que resultaram na edição de Súmulas Vinculantes. Nessa norma constitucional, fica expresso que o constituinte buscou atribuir eficácia vinculante às Súmulas, quando forem cumpridos determinados requisitos (*após reiteradas decisões e mediante aprovação de no mínimo dois terços dos seus membros*) e em determinadas circunstâncias (*quando haja controvérsias interpretativas que acarretem grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica*). As demais decisões, ou seja, aquelas proferidas em controle difuso de constitucionalidade, desacompanhadas de Resolução do Senado Federal ou de Súmula Vinculante, não são vinculantes por expressa opção do constituinte, não havendo que cogitar a mutação constitucional. Por tais razões, essas

---

automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (art. 495)" (STF, Pleno, RE n. 730.462, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 9.9.2015).

decisões não modificam o estado de direito, não sendo capazes de fazer cessar a eficácia da decisão transitada em julgado[169, 170].

Ademais, não se pode olvidar que a própria legislação processual disciplinou um mecanismo para a cessação da eficácia, na hipótese de alteração do estado de fato ou de direito: trata-se da ação revisional, prevista no próprio art. 471, inciso I, do CPC/73, e art. 505, I, do CPC/2015. Como leciona Pontes de Miranda[171], nesse caso a modificabilidade da decisão é decorrente da peculiar relação jurídica de direito material que ela certificou; é o direito material certificado que traz consigo a marca da modificabilidade, já que seus pressupostos são suscetíveis a variações no tempo. Com efeito, não se pode cogitar que a ação revisional seria incompatível com a ideia de imutabilidade ínsita à coisa julgada, como sugere o Parecer PGFN n. 492/2011. É que, ao deparar-se com a ação de revisão, o juiz estará julgando uma demanda diferente, pautada em nova causa de pedir (com fatos ou direito novos) e em novo pedido, gerando uma nova decisão e uma nova coisa julgada, sobre situação distinta, que não desrespeitará a coisa julgada anterior[172].

Diante dessas considerações, entendemos de todo inadequada a fundamentação exarada no Parecer PGFN n. 492/2011, que: (i) atribui a aptidão de modificação do estado de direito às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em controle difuso de constitucionalidade e sem resolução do Senado Federal, em desacordo com a expressa vontade do constituinte e com o teor das normas constitucionais; e (ii) desconsidera a existência de mecanismos próprios, na legislação processual, para a revisão da coisa julgada, em hipótese de modificação no estado de direito.

1.5 As decisões conflitantes sobre a mesma matéria na perspectiva constitucional

Como se verifica, ao longo das etapas evolutivas da coisa julgada em matéria tributária, no contexto de relações jurídico-tributárias, buscou-se, em maior ou menor medida, restringir o seu alcance. Almejou-se, na maior parte das vezes, combater um cenário indesejado quando a decisão final obtida pelo contribuinte, desonerando-o do recolhimento de determinado tributo, acaba conflitando com a posição firmada não apenas

---

[169] FERRAZ JR., Tércio 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*, São Paulo, n. 125, 2006, p. 77.

[170] ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 360.

[171] PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil:* arts. 444 a 475. t. V. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 147.

[172] DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 2, 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 568.

pelo STF, mas também pelo STJ, na hipótese de a Corte Suprema reputar a discussão como de índole infraconstitucional. Nesses casos em que o contribuinte encontra-se autorizado a deixar de recolher determinado tributo, em caráter definitivo, há uma evidente tensão entre os princípios da segurança jurídica, de um lado, e da igualdade e livre concorrência, de outro.

Adiante, analisaremos esse conflito que se opera entre os princípios constitucionais. Por ora, importa-nos investigar as normas constitucionais que podem auxiliar a compreensão quanto ao grau de lesividade que as decisões conflitantes sobre a mesma matéria podem representar à ordem jurídica.

A primeira questão que merece apontamento é que, se a própria Constituição admite a ocorrência de um fenômeno, não se pode compreendê-lo como totalmente indesejado ao sistema. Do contrário, ciente da perspectiva de acontecimento de uma situação indesejada, bastaria ao constituinte cuidar de positivar os meios necessários a coibi-la. E, nesse contexto, cabe ressaltar que a Constituição pressupôs – ou, em outros termos, calculou os riscos – que decisões conflitantes sobre a mesma matéria, envolvendo até mesmo matéria constitucional, pudessem ser prolatadas, porquanto: (i) conferiu aos juízes de primeiro e segundo grau a possibilidade de realizarem o controle difuso de constitucionalidade; e (ii) não instituiu um sistema rígido de precedentes, deixando de impor uma uniformidade decisória a todas as decisões emanadas do STF. Desse modo, as decisões de juízes de primeiro e segundo graus poderão divergir daquela interpretação final, conferida pelo STF, a determinada questão constitucional juridicamente controvertida. O mesmo raciocínio pode ser empregado para decisões envolvendo o STJ, já que, se decisões judiciais podem divergir da posição da Corte Suprema, inclusive quanto ao conteúdo de normas constitucionais, o mesmo pode ocorrer em relação a decisões proferidas pela Corte responsável pela uniformização de interpretação da legislação infraconstitucional.

Um segundo ponto que merece destaque é que, mediante uma análise das normas constitucionais, verifica-se que o constituinte impôs a uniformidade decisória aos órgãos do Poder Judiciário em apenas três situações: (i) o art. 102, § 2º[173], determina que as decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade produzam eficácia contra todos e efeito vinculante aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração

[173] *Art. 102. § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal*.

pública; (ii) o art. 103-A[174], introduzido pela EC n. 45, autoriza, por meio de uma regra de competência, que o STF, em caso de controle difuso de constitucionalidade[175], vincule os demais órgãos do Poder Judiciário e a Administração Pública, de ofício ou por provocação, mediante a edição de súmula vinculante, aprovada por dois terços dos seus membros, desde que após reiteradas decisões sobre a matéria; nesse contexto, a súmula, nos termos do art. 103-A, § 1º[176], terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas jurídicas, acerca das quais haja controvérsia entre órgãos judiciais ou administrativos que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos; o ato administrativo ou a decisão judicial que contrariar a súmula poderá ser atacado inclusive por reclamação ao STF, que poderá anulá-los[177]; e (iii) o art. 52, inciso X[178], também por meio de uma regra de competência, permite que o Senado edite Súmula que suspenda a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF.

Como se depreende dessas normas constitucionais, excetuadas as hipóteses acima elencadas, as demais decisões do Poder Judiciário – que não sejam proferidas em controle concentrado de constitucionalidade ou que sejam oriundas do STF, mas desacompanhadas de Súmula Vinculante ou de Resolução do Senado – não se projetam para outros processos. Trata-se, pois, de regras jurídicas que indicam uma carga valorativa quanto ao grau de lesividade das decisões conflitantes sob a perspectiva constitucional, contribuindo para a tomada de uma decisão interpretativa[179, 180]. É dizer: não obstante a igualdade e a

---

[174] *Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei*.

[175] Embora inexista disposição expressa no sentido de tratar-se de controle difuso de constitucionalidade, a exigência de reiteradas decisões sobre a matéria conduz a essa interpretação.

[176] *Art. 103-A § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica*.

[177] *Art. 103-A § 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso*.

[178] *Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal*;

[179] DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. 6. ed. Londres: Duckworthm 1991, p. 24.

[180] Nesse aspecto, como aponta Humberto Ávila, as regras jurídicas instituem o dever de adotar o comportamento prescrito, para atingir determinado fim, estipulando razões para a existência de obrigações, permissões ou proibições. Nas regras, há uma proposta de solução, pelo Poder Legislativo, para um conflito de interesses conhecido ou antecipado (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios.* Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 96; 130).

segurança jurídica sejam ideais a serem buscados, como corroboram inúmeras normas permeadas pelo texto constitucional, quis o constituinte, por meio das regras acima elencadas, que apenas algumas decisões do Poder Judiciário se projetassem para outros processos, impedindo que os órgãos judiciais se pronunciem em sentido contrário. Nos demais casos, o constituinte não reputou necessário coibir a contrariedade de decisões com a posição firmada pelos Tribunais Superiores.

Uma terceira questão que merece análise, e corrobora as considerações anteriores, decorre da existência de outras normas constitucionais que implicitamente admitem a prolação de decisões conflitantes, como: (i) o art. 97 da Constituição possibilita que os Tribunais declarem a inconstitucionalidade de lei, desde que por maioria absoluta dos seus membros, podendo haver, portanto, diferentes posições entre cada um dos Tribunais do país acerca da constitucionalidade de norma legal, sem que haja violação à Constituição; (ii) o art. 102, III, "a", possibilita que o STF reforme essas decisões, mediante provimento do recurso extraordinário, mas desde que se tratem de causas decididas em única ou última instância e quando a decisão recorrida contrariar dispositivo da constituição; nesse aspecto, a menção às causas decididas pressupõe que a parte recorrente tenha prequestionado a matéria constitucional discutida[181]; a menção à última instância pressupõe o esgotamento de outros recursos na instância de origem[182]; a menção à contrariedade de dispositivo constitucional impõe à parte recorrente o ônus de evidenciar, de forma clara, que a decisão recorrida afrontou norma constitucional[183, 184]; enfim, cada um Tribunais de 2º grau pode

---

[181] Nesse sentido é a Súmula n. 282 do STF, segundo a qual "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada*.". Também é o que se depreende da Súmula n. 356 do STF: "*O ponto omisso da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento*".

[182] É o que se depreende da Súmula n. 281 do STF: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando couber, na justiça de origem, recurso ordinário da decisão impugnada*".

[183] É o que se depreende da Súmula n. 284 do STF: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia*". Ademais, o STF exige que todos os fundamentos da decisão recorrida sejam acatados pelo recurso, como ilustra a Súmula n. 283: "*É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles*". Assim, entende a Corte que "*É ônus da parte recorrente impugnar de forma específica os fundamentos do acórdão recorrido. A fundamentação do recurso extraordinário se mostra deficiente. Súmula 284 do STF*" (STF, RE n. 633.540).

[184] Nesse aspecto, ao interpretar a Súmula n. 284, o STF exige a indicação clara da norma constitucional afrontada, não admitindo recursos excessivamente genéricos, como ilustra o seguinte excerto da decisão, reproduzida maciçamente no âmbito da Corte: "*a argumentação recursal que não indica com clareza norma constitucional que tenha sido afrontada pelo acórdão impugnado e se mostra excessivamente genérica é inapta à alteração do julgado. Aplicação da Súmula 284 do STF*" (STF, ARE n. 1.055.435). No mesmo sentido: "*O recurso se apoia em dispositivo de conteúdo genérico diante das peculiaridades do caso, o que leva à aplicação, por analogia, do óbice da Súmula 284 do Supremo (É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia)*" (STF, ARE n. 964.941).

interpretar as normas constitucionais de forma dissonante, sendo que, para que a parte prejudicada possa reformar a decisão tida por violadora da Constituição, deverá superar inúmeros requisitos, previstos no próprio art. 102, III, "a", para acesso a essa via extraordinária; (iii) o mesmo raciocínio aplica-se para interpretações dissonantes para normas infraconstitucionais, tendo o art. 105, III, "c", admitido a prolação de decisões conflitantes entre si, atribuindo ao STJ o papel uniformizador da interpretação de leis federais, desde que as decisões conflitantes entre si sejam originadas de tribunais distintos[185]; e (iv) o art. 105, III, "a", possibilita que o STJ reforme, mediante provimento de recurso especial, decisões que, no seu entendimento, como responsável pela uniformização da interpretação, violarem normas previstas em leis federais, mas, também, desde que sejam observados os mesmos requisitos apontados acima para o recurso extraordinário[186].

Como se nota, a própria Constituição Federal reconhece que decisões conflitantes entre si possam ser proferidas, impondo a uniformidade decisória apenas para determinadas decisões, que serão de observância obrigatória, vinculando os demais órgãos do Poder Judiciário. O acesso às vias recursais extraordinárias, para reforma de decisões que tenham dado interpretação dissonante àquela encampada pelo STJ e STF, deve observar, além dos requisitos previstos na legislação processual, alguns pressupostos disciplinados na própria Constituição, acima apontados. Do contrário, não havendo decisões resultantes do controle concentrado de constitucionalidade, ou tampouco Súmulas Vinculantes ou Resoluções do Senado, a ordem constitucional admite, em tese, a prolação de decisões que não se amoldam ao teor da jurisprudência que venha a se consolidar no âmbito dos Tribunais Superiores.

1.6 Breves sínteses conclusivas

Com as considerações anteriores, não se pretende negar que a prolação de decisões conflitantes sobre a mesma matéria seja indesejada ou, tampouco, negar que os efeitos por elas gerados possam resultar em grave violação a outras normas constitucionais, por restringir a igualdade e a livre concorrência. O que as normas constitucionais anteriormente analisadas indicam é apenas que o constituinte admitiu a prolação de

[185] Nesse aspecto, o art. 105, III, c, alude a "interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal". Nesse sentido é a Súmula 13 do STJ, segundo a qual "*a divergência entre julgados do mesmo tribunal não enseja especial*". Ademais, pela Súmula n. 83, do STJ "*Não se conhece de recurso especial pela divergência quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida*".

[186] O STJ também aplica as Súmulas anteriormente apontadas, construídas a partir de interpretação das regras da Constituição quanto ao cabimento de recursos especiais e extraordinários.

decisões conflitantes, e não que elas sejam desejadas. Tanto é assim que a própria Constituição, em seus arts. 102, I, "l" e 105, I, "f", prevê o cabimento da reclamação para garantir a autoridade das decisões do STJ e do STF. O que ora se sustenta é que, sob a perspectiva constitucional, a mera prolação e o eventual trânsito em julgado dessas decisões conflitantes foram admitidos pela Constituição, que, ademais, cuidou de tornar intangível a coisa julgada que visa a proteger a estabilidade de qualquer decisão judicial transitada em julgado, não protegendo, como exposto, o conteúdo das decisões.

Por esse motivo, não se pode falar em uma prevalência axiológica *prima facie* da igualdade e da livre concorrência, a ponto de justificar a total desconsideração dos efeitos provocados pela coisa julgada, protegidos pela regra constitucional prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição. O que se verifica, em contrário, é que, embora indesejada, a desigualdade provocada pelo Poder Judiciário foi implicitamente admitida pela Constituição, não revelando tamanha repulsa – que seria quase intuitiva, diante do cenário de injustiça provocado – à ordem jurídica. Por tal razão, impõe-se a adoção de medidas mais brandas para a correção do cenário de desigualdade desencadeado.

Em outros termos, ao invés de dizer "*decida de modo uniforme para todos os jurisdicionados*", o constituinte disse "*excetuadas determinadas hipóteses, cada caso deve ser analisado individualmente e submetido às regras do devido processo legal*". É no contexto da análise individual dos casos, e das aplicações das normas do devido processo legal, que a igualdade atuará de forma mais intensa para impedir que determinadas prerrogativas processuais sejam aplicadas de forma desigual aos litigantes. É nesse aspecto, pois, que eventuais falhas sistêmicas poderão resultar no trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria. Tal compreensão desloca o eixo de lesividade à ordem jurídica provocado por esse fenômeno, transferindo-o do fim (*resultado final de desigualdade, após o trânsito em julgado de decisões conflitantes*) para os meios (*ineficiência sistêmica que resulta na prolação e trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria*). Disso resulta que o contribuinte não pode ser penalizado apenas por ter sido beneficiado com a decisão, como se esse fenômeno fosse de todo repelido, mas sim dever ser compreendido pela perspectiva de que se trata de um produto resultante de um ambiente que permitiu e admitiu que esse fenômeno ocorresse. É sobre esse aspecto que nos debruçaremos no próximo capítulo. E é a partir de tal compreensão que deve ser concebido o desfazimento dos efeitos indesejados provocados pelo trânsito em julgado de decisões conflitantes.

2 AS DECISÕES CONFLITANTES SOBRE A MESMA MATÉRIA COMO PRODUTO DO MODELO DECISÓRIO BRASILEIRO

2.1 A intepretação jurídica como uma atividade decisória

Como exposto no capítulo anterior, a coisa em julgada em matéria tributária, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas, revela-se ainda mais tormentosa quando contribuintes acabam obtendo tratamentos desiguais do Poder Judiciário. E, nesse contexto, a Constituição, em princípio, admite e convive com o trânsito em julgado de decisões conflitantes. Disso não decorre, no entanto, que a igualdade não deva exercer influência sobre a prestação jurisdicional, impondo um dever de busca por um ideal que assegure aos litigantes respostas semelhantes às do Poder Judiciário.

No presente capítulo, buscaremos compreender as razões que podem levar ao fenômeno do trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria. Tal investigação é necessária também como uma forma de verificar o grau de lesividade desse fenômeno à ordem jurídica, permitindo então identificar quão bruscas devem ser as medidas necessárias ao desfazimento do cenário de desigualdade provocado. Analisando sob outro prisma, se for admitido que o fenômeno é ínsito à prestação jurisdicional, torna-se menos admissível que o restabelecimento da igualdade acabe por restringir de forma tão invasiva os direitos e garantias fundamentais do contribuinte que dela se beneficiou. Isso porque, nessa hipótese, o trânsito em julgado de decisões conflitantes figurará como menos agressivo à ordem jurídica, inserindo-se em um contexto maior, como produto de uma prática jurídica que não vislumbra a sua ocorrência como uma patologia tão grave que justifique a sua minimização. Essa investigação é importante não apenas para a propositura de um modelo teórico que ofereça respostas práticas para os efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado, mas também para a melhor compreensão do cenário em que se assenta o presente trabalho, contribuindo para o estudo das controvérsias em torno da coisa julgada em matéria tributária. Assim, se o objeto do presente estudo é analisar os efeitos da desconstituição de uma decisão transitada em julgado que provoca um cenário de desigualdade, no presente capítulo investigaremos uma etapa anterior, para compreender as possíveis causas que resultam no cenário de desigualdade provocado pelo Poder Judiciário, visando a contribuir para reflexões sobre como impedir que essa situação indesejada continue a ocorrer.

Para que ocorra o trânsito em julgado de decisões conflitantes, é necessário: (1º) que haja interpretações divergentes sobre uma mesma matéria; (2º) que essa divergência interpretativa repercuta sobre a atividade jurisdicional, de modo que juízes de 1º e 2º graus não consigam antever possíveis soluções a serem conferidas pelos Tribunais Superiores para a matéria objeto de divergência interpretativa; essa capacidade de antever possíveis soluções seria possível mediante análise do comportamento pretérito desses Tribunais Superiores ao julgar temas análogos, em que argumentos jurídicos semelhantes tenham sido enfrentados; (3º) que falhem os mecanismos processuais que viabilizem a aplicação racional dos precedentes, o que pode ocorrer, por exemplo, quando juízes de 1º e 2º graus não conseguem identificar "o que", "por quê" e "como" foi decidida uma determinada matéria pelos Tribunais Superiores; (4º) que um apego exacerbado e estéril às formas processuais impeça que o processo atinja sua finalidade, de modo que o processo tenha seu curso interrompido antes da aplicação do precedente dos Tribunais Superiores.

Quanto ao primeiro aspecto acima destacado, prolação de decisões conflitantes guarda relação direta com a interpretação jurídica. As interpretações divergentes de uma mesma norma ocorrem porque os dispositivos legais padecem de equivocidade, admitindo uma pluralidade de interpretações e possíveis controvérsias interpretativas[187]. Por meio da interpretação, busca-se atribuir sentido aos textos legais, já que os dispositivos legais são vagos[188, 189], na medida em que não se pode antecipar a quais casos o comando legal deve ser aplicado[190].

A atividade de interpretação não pode ser compreendida como um trabalho de descrição de uma norma pré-existente. Por seu intermédio, nem sempre é possível obter

---

[187] Como aponta Guastini, os dispositivos podem padecer de problemas de ambiguidade (um texto T pode expressar a norma N1 ou N2), complexidade (um texto T pode expressar a norma N1 e também N2), implicação (um texto T expressa a norma N1, ensejando dúvidas se isso implica a existência de uma norma N2) ou, ainda, de identificação do caráter taxativo ou exemplificativo (uma norma N pode levar à estrutura "Se A, B, ou C, então Z"). Pode ainda haver dúvidas sobre o caráter taxativo ou exemplificativo das situações enumeradas (GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 55-59).

[188] SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules*: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and life. Oxford: Clarendon Press, 1991, p. 35-36.

[189] Entendemos que todos os dispositivos padecem de atribuição de sentido. Daí a afirmação de Perelman de que a clareza de um texto legal decorre, no mais das vezes, da falta de imaginação do intérprete, incapaz de pensar em casos concretos que tornariam problemática a busca pelo seu significado (PERELMAN, Chaïm. *Lógica Jurídica*. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 51).

[190] Como destaca Friedrich Müller, as normas e princípios constitucionais, enquanto não interpretados, não são capazes de fornecer um catálogo de soluções prontas que sejam inquestionavelmente confiáveis (MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 25-27).

apenas uma única resposta adequada[191, 192]. Uma norma não é, portanto, um dado unívoco nem, tampouco, um dado preexistente ao processo interpretativo, mas é, contrariamente, o resultado e o produto desse processo interpretativo[193]. Com isso, descartamos a teoria cognitivista[194, 195] da interpretação, pela qual o intérprete investigaria o significado do dispositivo, para então conhecer ou descobrir um significado que preexiste à ocorrência do processo interpretativo[196].

O próprio CPC/73, ao disciplinar o cabimento da ação rescisória com fundamento em "*violação à literal disposição de lei*", implicitamente acabava por admitir que a intepretação teria por função declarar ou revelar uma norma preexistente. Isso porque, na concepção assumida pelo código revogado, a decisão judicial que, ao invocar um dispositivo legal, prescreve uma consequência tida por incompatível com o conteúdo da norma contida naquele dispositivo, acabava por violar a lei interpretada[197]. Assim, rescindível era a decisão judicial que não atribuísse uma consequência jurídica correspondente com uma norma preexistente, que se encontrava contida na "*literal disposição de lei*". Já o CPC/2015, atento às evoluções no campo das teorias da intepretação jurídica, reputou cabível o ajuizamento da ação rescisória quando a decisão

---

[191] AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable.* A treatise on Legal Justification. Dordrecht: Kluwer, 1987, p. 158-165; PECZENIK, Aleksander. *On Law and reason*. Dordrecht, Kluwer, 1989, p. 305-307.

[192] Nesse ponto, entendemos que mesmo a solução de casos que envolvam enunciados claros demandarão valoração e opção do intérprete. Em geral, os dispositivos legais são vagos e indeterminados, reclamando atribuições de significados. Assim, rejeitamos a ideia de Hart de que somente exigem opção do intérprete os enunciados que estão na zona de penumbra, isto é, os hard cases (HART, Herbert L. *The Concept of law*. Oxford: Clarendon Press, 1993).

[193] MAZZARESE, Tecla. *Enunciato descrittivo d'una norma*: osservazione su una nozione imbarazzante. Studi in memoria di Giovanni Tarello. v. 2. Milano: Giuffrè, 1993, p. 279.

[194] Segundo essa concepção, o intérprete se prestaria a investigar o conteúdo de uma norma preexistente, que apresenta um sentido unívoco, que deve ser descoberto e descrito. Embora desacreditada, essa teoria ainda está presente no pensamento jurídico comum e na forma como se opera a fundamentação das decisões judiciais (MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Ação rescisória* – Do Juízo Rescindente ao Juízo Rescisório. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 185).

[195] À teoria cognitivista, contrapõem-se as teorias: (i) cética, em que a atividade interpretativa é ato não apenas de conhecimento, mas também um ato de vontade, envolvendo escolhas do intérprete; pode ser moderada, quando se admite a escolha de diversos significados possíveis identificados nos textos legais; ou radical, quando os textos legais não teriam nenhum significado preexistente, podendo ser atribuído qualquer sentido ao dispositivo; e (ii) eclética, em que a intepretação pode ser, de acordo com as circunstâncias, um ato de conhecimento ou de vontade, de modo que, em casos fáceis, haveria um ato descritivo do significado e, em casos difíceis, o intérprete realizaria um ato de escolha ou decisão. (ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 29, 2013, p. 185).

[196] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 347-350.

[197] Como destacam Marinoni e Mitidiero, na perspectiva do códex revogado, portanto, a violação da lei se operaria quando a intepretação conferida pela decisão judicial fosse conflitante com a norma, cujo conteúdo que sempre esteve gravado na lei (MARINONI, Luis Guilherme; MITIDIERO, Daniel. op. cit., p. 185-186).

rescindenda violar manifestamente a norma jurídica, ou seja, o produto do processo interpretativo.

Assim, interpretar consiste em atribuir sentido aos dispositivos legais ou constitucionais. A norma, pois, é o produto da interpretação, sendo equivocado pensar que a tarefa da intepretação é reproduzir a norma contida na lei[198]. O legislador se manifesta por meio de dispositivos, e não por normas, que são o resultado de uma atribuição de sentido aos textos pelos intérpretes[199]. Para a construção da norma, é necessária uma atividade regida por critérios e diretrizes que exigem juízos de valor[200]. Descartamos, portanto, tratar-se de uma atividade meramente cognitiva[201], já que a interpretação pressupõe também a valoração de diferentes significados possíveis e a adscrição de um deles ao texto legal. Ademais, há de se destacar que a interpretação jurídica não se exaure na interpretação dos textos, nem na investigação de elementos linguísticos, abrangendo também elementos extratextuais, recaindo sobre fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos[202, 203].

Mais ainda, como aponta Humberto Ávila[204], a interpretação jurídica envolve o emprego de diferentes métodos, argumentos e teorias. Quanto aos métodos, poderá o intérprete realizar um raciocínio dedutivo, inferindo conclusões a partir de uma regra geral para uma regra particular; ou indutivo, obtendo conclusões para casos não previstos na hipótese normativa; ou, ainda, construir normas implícitas a partir de normas expressas, envolvendo uma interpretação decisória e criativa. Quanto à argumentação, o intérprete deve oferecer um conjunto de razões para justificar uma determinada interpretação[205].

---

198 DICIOTTI, Enrico. *Interpretazione della legge e discorso razionale*. Torino: Giappichelli, 1999, p. 200-205.

199 MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas*: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 15.

200 WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*. Madrid: Civitas, 2001, p. 62-65.

201 Há que se destacar que, ao negar a teoria cognitivista, não se pretende aqui desconsiderar que, por vezes, a interpretação também envolva atividades descritivas. O que se sustenta é que a opção por um, dentre os possíveis sentidos, opera-se por meio de um processo discursivo racional, de modo que o resultado obtido, ao invés de ser declarado, decorre da atribuição de um sentido ao dispositivo legal.

202 ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 29, 2013, p. 188.

203 Como destaca André Folloni, o Direito abre-se à complexidade de elementos que transcendem os textuais, sendo um ônus jurídico argumentar tomando em consideração questões econômicas, políticas, sociais ou jurídicas que ultrapassem o interesse subjetivo da causa, questões tradicionalmente tidas como extrajurídicas (FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil*: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 399).

204 ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 192-199.

205 Tais argumentos poderão ser institucionais (como os linguísticos, sistemáticos, históricos ou genéticos) ou não institucionais (como os pragmáticos), apresentando-se ao intérprete de forma multidirecional e multidimensional (id. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de*

Esses argumentos poderão, muitas vezes, fluir em direções opostas, razão pela qual não se pode afirmar, aprioristicamente, pela prevalência de um em detrimento de outro, ainda que seja possível atribuir-lhes diferentes pesos[206, 207]. Além disso, a interpretação pressupõe também a escolha de teorias interpretativas ou teorias da justiça, que poderão levar o intérprete a diferentes conclusões quanto ao alcance da norma[208].

As considerações anteriores evidenciam que a norma, ao invés de anteceder o processo discursivo envolto à intepretação, resulta dele, envolvendo atividades decisórias e criativas[209]. Não há, portanto, uma relação de correspondência entre o texto legal e o resultado obtido com a atividade interpretativa. O intérprete não se limita a descrever, mas também recomenda[210] e escolhe uma interpretação, elegendo opções com base em diferentes métodos, argumentos e teorias. O raciocínio do intérprete não é determinado exclusivamente pela lógica e tampouco é neutro e avalorativo.

Se, então, um dispositivo legal possibilita a criação de múltiplas normas[211], consoante os diferentes argumentos, métodos e teorias empregados, a prolação de decisões conflitantes apresenta-se como uma decorrência natural do processo interpretativo, já que os julgadores poderão adotar diferentes premissas, obtendo resultados diferentes quanto ao alcance normativo de determinado dispositivo. É nesse cenário, pois, que ganha importância analisar o papel das Cortes Superiores, como uniformizadores da interpretação da lei. Na concepção clássica de jurisdição, incorporada pela teoria de Calamandrei e

---

Direito da UFRGS, v. 19, mar. 2001. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 17 jun. 2017, p. 157-180).

206 Daí a importância de classificar e discernir os argumentos utilizados, em conformidade com a sua importância, de modo a diminuir a subjetividade e a arbitrariedade da interpretação, sem, contudo, enrijecer o raciocínio jurídico para o futuro (ibid., p. 161).

207 Karl Larenz ressalta necessidade de fornecer fundamentos que justifiquem um argumento, demonstrando a pertinência do argumento em relação à conclusão formulada, visando a persuadir racionalmente os interlocutores quanto ao acerto desta conclusão. Nesse aspecto, a argumentação jurídica possui uma série de condições limitativas, como a vinculação à lei, a vinculação aos precedentes, a chancela dogmática da ciência jurídica e as restrições decorrentes das normas processuais (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 212).

208 Nesse contexto, o intérprete poderá optar por uma intepretação jurídica estática, com maior ênfase a diretivas linguísticas e sistêmicas, ou dinâmica, ligada à adaptação do direito às necessidades da sociedade, com prevalência de diretivas funcionais, com valorização da vontade ou das valorações do intérprete, o que permite maior abertura para valorar os elementos da vida em sociedade, nas suas mais diversas perspectivas, como a moral, política, econômica, etc. (WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*. Madrid: Civitas, 2001, p. 72-78).

209 TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milão: Giuffrè, 1980, p. 64.

210 PECZENIK, Aleksander. *Scientia Juris* – Legal doctrine as knowledge of law and as a source of law. Springer: Dordrecht, 2005, p. 5.

211 Admitir a possibilidade de criação de múltiplas normas não significa que não haja núcleos de sentidos mínimos que permitem, ao menos, identificar a quais situações determinado dispositivo legal não se aplica. O intérprete não pode, em princípio, considerar "trinta dias" como "mais de trinta dias", "provisório" como "permanente", sob pena de menosprezar o alcance semântico mínimo que a linguagem impõe ao intérprete (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios.* Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 53).

disseminada nos países da *civil law*, o juiz seria um mero aplicador da lei, cabendo às Cortes de Cassação declarar a intepretação oficialmente verdadeira, em nome da unidade do direito objetivo[212]. Contudo, com a compreensão de que a intepretação não pode, por um ato de conhecimento, definir o sentido exato da lei, as Cortes Superiores ganham um papel de atribuir sentido ao direito, ou seja, revestem-se da natureza de uma Corte de intepretação ou de precedentes[213]. Nesse contexto, os precedentes atribuem sentido ao texto legal, e, assim, passam a orientar a ordem jurídica. A decisão proferida pelas Cortes Superiores elege, dentro de um campo semântico e normativo de possíveis alternativas, o sentido da norma constitucional ou legal invocada pelas partes, à luz do caso concreto analisado. Com os precedentes desses Tribunais, há um fechamento do campo das alternativas de sentido até então passíveis de serem atribuídas ao texto legal, dentro do sistema jurídico. Por tal razão, as Cortes Superiores, conquanto continuem a exercer atividades de correção das decisões, passam a desempenhar também importante papel de atribuição de sentido ao texto legal, garantindo unidade ao direito.

Por todas essas considerações, a prolação de decisões conflitantes versando sobre uma mesma matéria decorre da equivocidade e indeterminação dos textos legais. Como a construção do sentido normativo é suportada por diferentes métodos, argumentos e teorias, dois ou mais juízes ou tribunais poderão chegar a conclusões distintas quanto ao sentido que deve ser atribuído a determinado texto legal. Daí a importância de um sistema de precedentes eficiente que seja capaz de orientar os juízes e tribunais quanto às soluções normativas que devem prevalecer em um caso concreto. Retomaremos esse tema adiante.

2.2 A intepretação jurídica e as decisões judiciais

Por muito tempo, entendeu-se que a jurisdição se prestava exclusivamente à afirmação do direito objetivo. Assim, costumava-se dizer que o juiz decidia mediante a declaração da lei ou da norma[214], de modo que a decisão judicial se confundiria com a atuação da vontade concreta da lei. Tal concepção encontra-se lastreada na teoria cognitivista da intepretação anteriormente apontada, de modo que a jurisdição

---

[212] MARINONI, Luiz Guilherme. *O STJ enquanto corte de precedentes*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 31; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Ação rescisória* – Do Juízo Rescindente ao Juízo Rescisório. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 196-198.

[213] Como destaca Taruffo, as Cortes Superiores deixam apenas de exercer uma atividade de correção das decisões, para reafirmar a função de interpretação e de desenvolvimento do Direito (TARUFFO, Michele. Precedente e Giurisprudenza. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Milano: Giuffrè, 2007, p. 718).

[214] GUASTINI, Riccardo. *Se i giudici creano diritto. Instituzioni e dinamiche del diritto*. Milano: Giuffrè, 2009, p. 395.

desempenharia um papel de puro conhecimento de uma norma pré-existente, sem a intervenção de qualquer juízo valorativo e decisório por parte do juiz, que se limitaria a realizar um raciocínio silogístico[215, 216]. Porém, como sustentado acima, o dispositivo legal sempre carece de uma atribuição de sentido, razão pela qual o julgador, no momento da prolação da decisão judicial, deve atribuir sentido ao conjunto de dispositivos legais que orientam a solução de um caso concreto. Assim, o julgador, quando prolata uma decisão, edita um ato decisório, que não se confunde com os textos ou enunciados legislativos que embasam a decisão. Trata-se, pois, de um ato decisório que regulará o caso concreto submetido à apreciação do Poder Judiciário.

Com isso, não se pretende sustentar que o Poder Judiciário cria direito[217, 218, 219], no sentido de produção de uma nova fonte de Direito. Tal concepção poderia encontrar-se presente na ideia de que o juiz criaria uma norma individual e concreta, a partir de uma norma geral preexistente, por meio de um mero raciocínio silogístico. Isso poderia sugerir uma desvinculação entre aquela norma geral e a norma individual decorrente da decisão judicial, tal como se se tratasse de normas estanques. Contudo, o que se sustenta é que o juiz se limita a reconstruir[220], por meio da intepretação, o significado do direito que decorre do texto legal. Às Cortes Superiores compete a definição final do sentido normativo que deve direcionar a solução de um caso concreto, orientando a sociedade e regulando os casos futuros. É importante destacar, no entanto, que na decisão judicial o juiz deve considerar, além dos dispositivos legais, as particularidades do caso concreto[221].

---

[215] MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil.* Teoria do Processo Civil. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015¸ p. 49.

[216] Como destaca Guastini, sob esta concepção, os juízes apenas aplicariam fielmente normas que já se encontram prontas e acabadas, realizando silogismos decisórios (GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 240-241).

[217] Para Guastini, ao analisar o direito jurisprudencial e a margem de criatividade dos juízes, a expressão *criação* fica reduzida a um sentido amplo e outro estrito: no primeiro caso, equiparam-se aplicação e criação, de modo que toda sentença é uma criação de nova norma; no segundo caso, só há criação diante da resolução de uma antinomia ou de uma lacuna, quando então o juiz inova, utilizando-se, por exemplo, de analogias (ibid., p. 215-216).

[218] Tal concepção pode ser encontrada na obra de Kelsen, para quem a diferença entre a função jurisdicional e a função legislativa é que esta cria normas gerais, enquanto aquela cria unicamente normas individuais. (KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 151).

[219] A tese kelseniana foi rechaçada por Bulygin, ao sustentar que, mesmo que se aceite a ideia kelseniana de que o juiz dita a norma individual, não se pode admitir que o juiz cria o direito, pois tal norma individual se funda em uma norma geral criada pelo legislador (BULYGIN, Eugenio. Los jueces ¿crean derecho? *Revista de Teoria y Filosofía del Derecho* – Doxa – Isonomia, n. 18, abr. 2003. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/obra/los-jueces-crean-derecho-0/>. Acesso em: 10 set. 2017, p. 8).

[220] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios.* Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 54.

[221] A interpretação judicial é uma interpretação orientada para os fatos, já que os juízes não apenas se perguntam qual o significado de um texto legal em abstrato, mas também se perguntam se o caso concreto

Uma vez interpretados os fatos do caso concreto, e atribuída juridicidade a eles, caberá ao juiz conformá-lo à lei, mediante intepretação, devendo justificar sua decisão. O papel do juiz é de interpretar a ordem jurídica a partir de dados preexistentes, atribuindo sentido aos dispositivos legais e constitucionais[222]. A norma jurídica construída pela interpretação do juiz fundamentará a parte dispositiva da sentença, que regulará a relação jurídica litigiosa[223].

Trata-se da chamada interpretação judicial, que é aquela levada a cabo pelos juízes no exercício da função jurisdicional, sendo *decisória* e também *em concreto*, embora pressuponha também a intepretação *em abstrato*[224]. A interpretação judicial tem efeitos jurídicos, pois vincula as partes do processo[225]. Em regra, o conteúdo de uma sentença judicial é uma prescrição individual e concreta, do tipo "*A deve pagar a B uma determinada quantia de dinheiro*". Nos ordenamentos modernos, os juízes devem motivar suas decisões, ou seja, as decisões precisam estar justificadas e argumentadas, com base em normas jurídicas preexistentes[226]. No entanto, a atividade empreendida pela interpretação judicial não é meramente cognitiva, declaratória de uma norma anterior e, tampouco, cria uma norma inexistente, já que o juiz somente deverá proferir sentença com base em uma norma geral criada pelo legislador.

Nesse contexto, a parte dispositiva da sentença constitui a decisão em sentido estrito, ou seja, o comando que regulará a situação concreta submetida à análise do Poder Judiciário. Já a parte da fundamentação constitui o conjunto de argumentos adotados para suportar uma decisão. A parte dispositiva poderia ser concebida, em termos kelsenianos, como uma norma individual e concreta. Contudo, nesse aspecto, faltaria à noção de norma a capacidade de atingir uma generalidade de destinatários[227], já que a decisão judicial vincula apenas as partes do processo. E, mesmo que se considere a parte dispositiva como

---

se insere no âmbito de aplicação de uma norma (GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 73).

222 MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil.* Teoria do Processo Civil. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 108.

223 Como destaca Guastini, o conteúdo de uma decisão judicial é uma prescrição individual e concreta, estando o juiz obrigado a aplicar o direito – em razão do Princípio da Legalidade – e a motivar suas decisões com base em normas jurídicas preexistentes (GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 251).

224 Ibid., p. 90.

225 Por tal razão, não se confunde, pois, com a interpretação doutrinal ou com a interpretação autêntica (ibid., p. 88-92).

226 GUASTINI, Riccardo. *Il giudice e la legge*. In: _____. *Lezioni di diritto costituzionale.* Torino: Giappichelli, 1995, p. 93.

227 Como destaca Frederick Schauer, normas prescrevem tipos aplicáveis a uma generalidade de pessoas, e não a situações particulares (SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules*: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and life. Oxford: Clarendon Press, 1991, p. 18).

uma norma, ainda que individual e concreta, na sentença judicial é imprescindível que haja a sua fundamentação, pois os juízes precisam justificar as decisões que prolatam. E, nesse aspecto, é por meio da interpretação que o juiz atribuirá sentido aos dispositivos legais, devendo eleger uma determinada consequência jurídica de ordem normativa para regular o caso concreto, dentre um conjunto de diversas possibilidades abertas pelo processo interpretativo. A legitimidade da decisão judicial não depende apenas do convencimento do juiz, mas também da justificação de sua racionalidade[228]. Esse novo significado da intepretação impacta sobre o conceito de jurisdição, cuja existência passa a depender de um adequado discurso justificativo[229]. O discurso legislativo passa a depender do discurso judicial para a promoção do império do direito. A jurisdição deixa de apenas aplicar a norma criada pelo legislador, para colaborar com a realização do direito mediante justificação de suas decisões interpretativas conferidas diante de um caso concreto. A decisão deve ser racional para que seja intersubjetivamente controlável, e, assim, evite o arbítrio estatal[230].

Se, como visto, a prolação de decisões conflitantes sobre a mesma matéria pode ser compreendida como um produto da natural vagueza dos dispositivos legais, que leva o intérprete a diferentes resultados interpretativos, há que se reconhecer a importância das decisões judiciais como orientadora desse processo interpretativo. Como os Tribunais Superiores são responsáveis por afirmar o conteúdo normativo que deve reger uma situação jurídica controvertida, suas decisões contribuem para que a sociedade em geral – jurisdicionados e juízes, inclusive – possa antever critérios interpretativos que devem prevalecer quando uma situação futura, embora não idêntica, mas análoga a uma anterior, desencadeie dúvidas interpretativas. Assim, como as decisões judiciais – inclusive a dos Tribunais Superiores – precisam ser justificadas racionalmente, isso contribui para que, nesse caso futuro, tanto os juízes como os jurisdicionados possam antever possíveis soluções normativas a partir dos dispositivos legais que regem a matéria. Em outros termos, se um dispositivo *D* possibilita a criação dos sentidos *S1* e *S2*, havendo decisões pretéritas dos Tribunais Superiores reconhecendo que deve prevalecer o sentido *S1*,

---

[228] A escolha das premissas adotadas na decisão envolve uma série de decisões preliminares, como interpretação de fontes ou de precedentes e avaliação de provas, a partir de normas que disciplinam como valorá-las e das nuances do caso concreto (PECZENIK, Aleksander: *The Basis of Legal Justification*. Lund: University Press, 1983).

[229] MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil.* Teoria do Processo Civil. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 116.

[230] Como destaca Aarnio, a atividade interpretativa só é racional se justificada interna e externamente (AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable.* A treatise on Legal Justification. Dordrecht: Kluwer, 1987, p. 119-120).

diminui-se o campo de alternativas semânticas possíveis ao dispositivo, quando aplicado a uma determinada situação concreta. Isso é válido tanto para os países informados pela *civil law* quanto para os países informados pelo sistema do *stare decisis*[231].

Nesse contexto, o que ora se sustenta é que, conquanto os dispositivos possibilitem criações de múltiplas normas, o que pode levar à prolação de decisões conflitantes, a existência de precedentes anteriores dos Tribunais Superiores sobre determinada matéria fecha o campo de alternativas possíveis ao processo interpretativo. Pode ocorrer de o caso em exame não ser idêntico ao analisado anteriormente pelo precedente de um Tribunal Superior. No entanto, mesmo não se tratando de um caso idêntico, tanto os juízes como os jurisdicionados devem ser capazes de extrair, pelas decisões pretéritas, uma racionalidade que permita concluir quanto à prevalência de determinados critérios interpretativos. Se, como visto, a construção do sentido normativo é suportada por diferentes métodos, argumentos e teorias, quanto mais bem fundamentadas forem as decisões das Cortes Superiores, com indicação clara e precisa dos critérios adotados, mais condições os julgadores e os jurisdicionados terão de, num caso futuro, antever possíveis soluções normativas que devam orientar a resolução de um problema interpretativo relativo à aplicação do Direito a um caso concreto. Além disso, as premissas adotadas pelas Cortes Superiores em um determinado caso não podem simplesmente ser abandonadas em outro caso futuro ou, caso o sejam, devem ser aportadas razões que justifiquem as novas escolhas interpretativas realizadas. Em outros termos, os Tribunais Superiores devem ser coerentes em suas decisões.

Portanto, a fundamentação das decisões judiciais, sobretudo a dos Tribunais Superiores, revelam-se fundamentais para contribuir para a redução da vagueza e indeterminação dos dispositivos legais, e, por consequência, para diminuição de litigiosidade e de prolação de decisões conflitantes sobre determinada matéria. Analisaremos a questão no próximo tópico.

---

[231] Nos países cujos precedentes têm força obrigatória, a interpretação das Cortes Superiores vincula apenas a interpretação dos juízes e tribunais inferiores. Nos países que não adotam um sistema de precedentes, a interpretação conferida pelas Cortes Superiores a uma determinada matéria terá força apenas persuasiva. Neste último caso, embora inexista obrigatoriedade de observância ao precedente, como destaca MacCormick, há de ser reconhecido o princípio geral de direito segundo o qual casos iguais devem ser decididos igualmente (MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Clarendon Press, 1987, p. 73).

2.3 A justificação das decisões judiciais como mecanismo de controle argumentativo das decisões

Justificar uma decisão consiste em atribuir-lhe as razões apropriadas[232]. O discurso justificativo da decisão judicial apresenta-se por meio da motivação ou fundamentação da decisão[233]. A sentença judicial é composta por relatório, fundamentação e dispositivo. A fundamentação ou motivação transforma a justificação em ato material no processo[234]. É por meio da fundamentação que o juiz justificará as razões pelas quais adotou a conclusão apresentada na parte dispositiva[235]. A decisão adequada é aquela dotada de racionalidade, oferecendo razões jurídicas que possibilitem a compreensão das opções interpretativas adotadas[236].

O abandono da teoria cognitivista, em princípio, abriria espaço para maior subjetividade da jurisdição, já que o juiz deve levantar os possíveis significados dos dispositivos legais, valorá-los de forma argumentativa e decidir por qualquer uma das alternativas interpretativas possíveis[237], por meio de um ato decisório de interpretação. Contudo, não se nega a subjetividade[238] das decisões tomadas no processo interpretativo, apenas se reconhece que, ao menos, as decisões devem tornar-se intersubjetivamente controláveis, mediante justificação do método interpretativo adotado para aplicação do Direito ao caso concreto. O reconhecimento de que o juiz não se limita a declarar um sentido preexistente da norma acaba por impor um ônus argumentativo ao juiz, que deve justificar os critérios que nortearam a escolha pelo sentido atribuído ao direito preexistente, dentre um emaranhado de diferentes soluções possíveis. Por meio da justificação racional da decisão, que envolve uma compreensão lógico-argumentativa do Direito, torna-se possível identificar regras de prevalência dos argumentos, possibilitando o controle estrutural da decisão, e a contraposição com outras decisões diferentes, para fins de

---

[232] WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Legal syllogism. and rationality of judicial decision*. Rechtstheorie. v. 5. Parte 1. Berlin: Duncker & Humblot, 1974, p. 39.

[233] TARUFFO, Michelle. *La Corte di Cassazione e la legge*. Il vértice ambíguo – Saggi sulla cassazione civile. Bologna: Il Mulino, 1991, p. 216.

[234] MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas*: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 60.

[235] Como destaca Aarnio, na fundamentação serão expostas as razões oriundas do sistema jurídico capazes e justificar a decisão (AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable.* A treatise on Legal Justification. Dordrecht: Kluwer, 1987, p. 120).

[236] WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Ideología de la aplicación judicial del derecho*. Sentido y hecho en el derecho. México: Fontamara, 2008, p. 83.

[237] MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil.* Teoria do Processo Civil. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 137.

[238] Essa crítica foi formulada por Dworkin a Hart, que, ao sugerir a existência de *hard cases* em que não existiria uma resposta unívoca do Direito, abriria espaço para a discricionariedade judicial (DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. 6. ed. Londres: Duckworthm 1991, p. 102, 112).

identificação de uma coerência sistêmica[239]. Não se considera justificada uma decisão sujeita aos caprichos e aos seus sentimentos de justiça do juiz.

No raciocínio desenvolvido pelo juiz, verifica-se um discurso lógico-argumentativo justificado que apresenta uma justificação interna e uma externa[240]. A justificação interna é o conjunto das premissas (normativas e fatuais) que estão imediatamente ligadas à decisão[241]. Consiste, pois, no raciocínio dedutivo, por meio do qual o juiz aplica uma regra jurídica, adotada como premissa[242], do tipo "*se a pessoa física auferir renda, deverá pagar IRPF*". Em um segundo momento, deve-se adotar uma nova premissa a partir de uma proposição fática de descrição dos fatos concretos, do tipo "*A é empregado de B, que lhe pagou salário*". Em um terceiro momento, deve-se realizar um enunciado genérico de subsunção, do tipo "*receber salário de alguém, com acréscimo do seu patrimônio, configura renda tributável pelo IRPF*". Posteriormente, cria-se um enunciado individual de subsunção, por meio de uma interpretação em concreto, do tipo "*A auferiu renda*". Por fim, temos a conclusão que é "*A deve pagar IRPF*". A justificação interna, portanto, diz respeito à racionalidade interna da decisão, exigindo a não contradição das premissas adotadas para as regras de inferência realizadas.

Temos, ainda, a justificação externa, que é o conjunto de outros argumentos aduzidos a favor da escolha das premissas da justificação interna[243]. Consiste, portanto, nas razões, mais ou menos convincentes, mas em geral não dedutíveis, por meio dos quais o juiz justifica as premissas adotadas na justificação interna. A justificação externa pode recair sobre: (i) os argumentos interpretativos que justificam a interpretação eleita – em abstrato ou em concreto – pelo juiz (do tipo "*o texto legal que expressa a norma de incidência do imposto de renda aplica-se aos rendimentos de trabalho assalariado, porque...*")[244]. A justificação externa relaciona-se, portanto, com a variante argumentativa da decisão, com a justificação das escolhas realizadas pelo intérprete para a eleição das

---

[239] Como destaca Guastini, A decisão estará juridicamente fundamentada se (i) a premissa normativa é uma norma positiva válida; e se (ii) a premissa fática é uma proposição verdadeira, cuja verdade tenha sido provada, de acordo com as normas jurídicas que regulam a valoração de provas (GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 254).

[240] ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica* – A teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. 3. ed. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 223.

[241] GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 244.

[242] Id. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 253.

[243] Id., op. cit., p. 240.

[244] Pelos argumentos interpretativos, pode-se adotar o significado comum das palavras, a intenção do legislador, o argumento *a contrario*, o argumento analógico, etc.; ou sobre (ii) argumentos construtivos, que justificam um caso de construção jurídica, como a existência de lacuna, a existência de normas implícitas decorrente de normas explícitas, a concretização de um princípio, a solução de antinomias, etc. (ibid., p. 240-244).

premissas, no que diz respeito à validade e à interpretação dos elementos normativos e fáticos da decisão[245].

Assim, pela justificação da decisão judicial exige-se a não contradição do discurso jurídico. É necessário também estabelecer critérios de prevalência nas diretrizes que devem nortear os argumentos, como a prevalência de argumentos linguísticos, sistemáticos ou teleológicos[246]. A persuasão está vinculada com a existência de argumentos justificados e, assim, com a capacidade de oferecer razões que sejam universais para a justificativa da decisão adotada[247]. Por tal razão, a justificação deve ter condições de ser aplicável para casos futuros semelhantes. Racionalidade, universalidade e coerência na justificação asseguram a correção da interpretação[248].

Se, como exposto, os textos legais padecem de indeterminação e equivocidade, e o processo interpretativo envolve a atribuição de um sentido – mediante a escolha de um dos sentidos possíveis –, a justificativa dos métodos e critérios de prevalência dos argumentos utilizados se torna uma imposição para que a decisão judicial não se torne arbitrária. Tal arbitrariedade decorre da impossibilidade de identificação de critérios de correção das decisões judiciais, o que as torna fruto de uma escolha arbitrária do julgador[249]. Há que se reconhecer a possibilidade de correção das decisões, pois o campo das possíveis alternativas que podem ser atribuídas a um texto legal é limitado por critérios hermenêuticos que diminuem o âmbito decisional[250], ou ainda pelos significados linguísticos, pelos métodos de interpretação usualmente aceitos, pelas teorias dogmáticas, pelos precedentes, enfim, pelo emprego de diferentes mecanismos que possibilitam o controle argumentativo das decisões.

Assim, no Estado Democrático de Direito[251], não se tolera o uso arbitrário do poder, de modo que todo ato de poder deve ser justificado racionalmente[252]. Os cidadãos

---

245 WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Ideología de la aplicación judicial del derecho*. Sentido y hecho en el derecho. México: Fontamara, 2008, p. 40-41.

246 MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. Interpretation and justification. In: _____; _____ (Orgs.). *Interpreting statutes* – A comparative study. Aldershot: Dartmouth, 1991, p. 530.

247 MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law*. Oxford University Press: Oxford, 2005, p. 255.

248 Como destaca MacCormick, o resultado interpretativo só é racional se sua justificação for capaz de ser coerente e universalizável (ibid., p. 97).

249 Como destaca Marinoni, isso significa que o intérprete e o aplicador da norma não podem atribuir qualquer significado ao texto legal, sendo necessária a atribuição de um significado que seja justificável (MARINONI, Luiz Guilherme. *O STJ enquanto corte de precedentes*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 99-100).

250 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 171.

251 Como aponta Taruffo, no plano histórico, a justificação dos atos de poder foi uma necessidade de afastamento das práticas do absolutismo francês, quando se passou a determinar a motivação das decisões

passam, aos poucos, a exigir as razões que justificam as decisões, como medida contra o uso autoritário do poder[253]. Ademais, a compreensão do discurso jurídico como lógico-argumentativo, a partir de diferentes teorias da argumentação jurídica, impôs um novo paradigma em que se passa a exigir a demonstração da racionalidade da decisão como um mecanismo de controle da atividade decisória[254, 255]. A missão dos tribunais é aplicar o Direito ao caso concreto, mediante análise dos argumentos apresentados pelas partes. Nesse contexto, a justificação da decisão exige um processo intelectual ordenado, em que cada argumento seja devidamente confrontado, de modo a conduzir a uma determinada inferência silogística[256, 257]. As partes invocam normas jurídicas que lhes são favoráveis, buscando persuadir os julgadores. O julgador realiza um processo interpretativo mediante emprego de diferentes técnicas e teorias, que o conduzem a um determinado resultado. O princípio do contraditório, para atingir seu fim, tem de ser conformado com uma decisão que convença os participantes da discussão[258], o que somente é possível mediante justificação dos critérios que nortearam as opções interpretativas realizadas pelo julgador.

A justificação das decisões judiciais possui relação direta com a segurança jurídica, com a igualdade e com a imparcialidade na aplicação do Direito. Por meio de um controle racional da arbitrariedade argumentativa, busca-se uma maior previsibilidade e determinação das estruturas argumentativas pelas quais o conteúdo das normas jurídicas é reconstruído[259]. Como a atividade interpretativa envolve escolhas, a justificação da decisão passa a ter a função de viabilizar não apenas a correção das decisões pretéritas, como também possibilitar a identificação da racionalidade das decisões interpretativas que deverão nortear as decisões futuras. Dessa forma, possibilita-se o conhecimento antecipado

---

judiciais como garantia contra a arbitrariedade, sob pena de exercício arbitrário do poder (TARUFFO, Michelle. *La motivazione della sentenza civile*. Padova: Cedam, 1975, p. 326).

252 MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law*. Oxford University Press: Oxford, 2005, p. 24.

253 AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable.* A treatise on Legal Justification. Dordrecht: Kluwer, 1987, p. 3.

254 WRÓBLEWSKI, Jerzy. *The judicial application of law*. Dordrecht: Kluwer, 1992, p. 209.

255 Chaïm Perelman reconhece a insuficiência da lógica formal para resolver determinadas controvérsias jurídicas. Os julgamentos jurídicos não podem ser arbitrários e relegados à ideologia do intérprete, mas sim direcionados a um regramento em que os julgadores apontam a solução adequada para o caso concreto. Assim, o discurso jurídico argumentativo se presta a persuadir e convencer seus destinatários (o "auditório") pela apresentação de razões capazes de justificar a decisão e de salientar a sua razoabilidade, em conformidade com o ordenamento jurídico vigente (PERELMAN, Chaïm. *Justice, Law and Argument* – Essays in Moral and Legal Reasoning. Netherlands: D. Reidel Publishing Company, 1980, p. 128-129).

256 LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 204.

257 A decisão é considerada como justificada quando confere prevalência a um interesse e, mais ainda, quando aponta os argumentos jurídicos que respaldam a sua conclusão (ibid., p. 206-207).

258 Ibid., p. 212.

259 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 171.

não da norma em si (interpretação resultado), mas da forma como se desenvolve o processo de interpretação e a aplicação do direito (intepretação atividade)[260]. Assim, em uma concepção argumentativa, o Direito é reconhecido como uma atividade dependente de um processo de interpretação e aplicação[261]. Dessa forma, impede-se que a segurança jurídica da norma seja anulada pela insegurança jurídica da sua aplicação[262]. Nesse contexto, o oferecimento de razões pelo intérprete para justificar a atividade interpretativa contribui para a conformação do direito e produz impactos sobre o ordenamento jurídico[263], permitindo que os intérpretes se orientem para casos futuros. Desse modo, além de a justificação da decisão judicial prestar-se à persuasão das partes do processo, mediante um processo discursivo e racional de determinação de sentido para aplicação do Direito ao caso concreto, também se presta a conformar a ordem jurídica, apresentando-se como um discurso endereçado à sociedade em geral[264].

Consoante exposto no início do presente capítulo, para que ocorra o trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria, é necessário que juízes de 1º e 2º graus divirjam sobre a interpretação dos dispositivos que regem uma determinada situação juridicamente controvertida. Isso ocorrerá com maior frequência quando não se tornar viável antever possíveis soluções que devam orientar o processo interpretativo. É nesse contexto, pois, que a justificação das decisões judiciais, sobretudo dos Tribunais Superiores, torna-se importante para reduzir conflitos interpretativos futuros, quando os argumentos jurídicos voltem a ser enfrentados, ainda que em outra discussão não idêntica àquela já apreciada pelas Cortes. Isso possibilitará a redução do campo de possíveis sentidos a serem atribuídos aos dispositivos que regulam uma determinada situação, conferindo maior segurança jurídica e reduzindo a dispersão jurisprudencial.

---

[260] MOTTA, Otávio Verdi. *Justificação da decisão judicial.* A elaboração da motivação e a formação de precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 92.

[261] ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 169.

[262] Por tal razão, além de pensar na segurança das normas, deve-se também conferir maior segurança na aplicação das normas, mediante o uso de estruturas claras e objetivas de raciocínio, o que se observa quando as premissas e as conclusões do raciocínio jurídico empregado estão fundadas no ordenamento jurídico e quando sua construção obedece a critérios racionais de argumentação (ibid., p. 142).

[263] MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas*: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 25.

[264] Id. Fundamentação e precedente – Dois discursos a partir da decisão judicial. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 206, 2012; TARUFFO, Michelle. *La Corte di Cassazione e la legge*. Il vértice ambíguo – Saggi sulla cassazione civile. Bologna: Il Mulino, 1991, p. 91; MITIDIERO, Daniel. op. cit., 2013, p. 72.

2.4 Os precedentes e a sua importância para a segurança jurídica e o tratamento equânime entre os jurisdicionados

A previsibilidade das decisões constitui um valor moral imprescindível para um Estado de Direito, garantindo que o cidadão possa orientar-se de forma livre e autônoma[265]. As decisões judiciais, na medida do possível, devem ser previsíveis, de modo a viabilizar o controle normativo do futuro, em sua conexão com o passado e o presente[266]. A coerência no ordenamento jurídico é imprescindível para que a igualdade não seja violada, razão pela qual se faz necessário que dois jurisdicionados recebam o mesmo tratamento jurídico pelo Poder Judiciário, quando discutirem em juízo relações jurídicas análogas. Oferecer um tratamento equânime aos jurisdicionados que se encontram em uma mesma posição jurídica é um dever do Estado. Mais do que estabilidade da ordem jurídica, deve haver, na medida do possível, univocidade no tratamento de situações jurídicas semelhantes, sem a qual não há previsibilidade em relação às consequências jurídicas.

Nos países da *common law*, que adotam o sistema do *stare decisis*[267], a norma é extraída – por via interpretativa ou construtiva – sobretudo dos precedentes jurisprudenciais, denotando não apenas uma interpretação pretérita do texto normativo, mas também a decisão pretérita de um caso concreto[268]. O precedente, assim, é admitido como fonte do Direito, o que não significa que terá a mesma força e qualidade do produto elaborado pelo Poder Legislativo[269]. A aplicação de um precedente demanda: (i) a comprovação da semelhança dos casos, a partir de aspectos relevantes, o que, também, demanda uma valoração e uma decisão interpretativa, de modo a viabilizar a realização do *distinguishing*; e (ii) a interpretação dos precedentes, extraída de sua *ratio decidendi* subjacente, o que pressupõe a identificação do núcleo do raciocínio desenvolvido pelo julgador e a premissa normativa da justificação interna[270].

---

[265] MACCORMICK, Neil. The ethics of legalism. *Ratio Juris*, 2, 1989, p. 184-193.

[266] LUHMANN, Niklas. *Sistema Juridico y Dogmatica Juridica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983, p. 73.

[267] Nesse contexto, importante esclarecer que o sistema da *common law* existia antes mesmo das regras e princípios que norteiam o sistema de observância obrigatória aos precedentes do *stare decisis*, e com este não se confunde. Nesses países em que a norma extraída do precedente é vinculante, ao submeter ao Poder Judiciário um caso análogo a outro já decidido pelas instâncias superiores, o juiz deve decidir da mesma maneira.

[268] GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 258.

[269] MARINONI. Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 38.

[270] GUASTINI, Riccardo. op. cit., p. 259.

Já nos países da *civil law*, o precedente judicial não é vinculante, sendo meramente persuasivo ou um argumento extra ou adicional, que pode ser utilizado pelo juiz na fundamentação de sua sentença[271]. Parte-se, em regra, da premissa de que os precedentes não são reconhecidos como vinculantes pela teoria política e jurídica dominantes, não constituindo fonte do Direito. É o que se observa, por exemplo, em países que adotam o modelo das Cortes de Cassação, que, via de regra, adotam estilos de julgamento do tipo dedutivo (silogístico) e legalista, como resultado último de um conjunto de argumentos jurídicos formalmente estruturado como uma demonstração, com decisões relativamente breves e de baixa densidade de fundamentação[272]. Por outro lado, nos países da *common law*, a ideia de que os precedentes são vinculantes impôs um rigoroso mecanismo de delimitação da *ratio decidendi*, o que exige uma prática argumentativa mais cuidadosa[273]. No entanto, mesmo nos países da *civil law*, não se nega a importância dos precedentes como elemento justificativo das decisões, ainda que em caráter não vinculante.

Na atualidade, observa-se uma troca recíproca de influências, em que países do *civil law* passam por uma valorização da teoria dos precedentes e, ao mesmo tempo, países inseridos no *common law* têm aumentado gradativamente a produção legislativa[274, 275]. Pelas inúmeras aproximações existentes entre os dois sistemas jurídicos [276], não se pretende aqui adentrar na identificação de critérios que se proponham a distingui-los, por fugir ao escopo do presente estudo. É importante apenas destacar que o sistema do *stare decisis* tem sustentação fundada na ideia de igualdade, segurança e previsibilidade, segundo a concepção de que casos iguais devem ser tratados de forma igual. Por outro lado, os países adeptos da *civil law* fundam-se na falsa suposição de que a lei seria suficiente para garantir

---

[271] WRÓBLEWSKI, Jerzy. The concept and the function of precedent in statute-law systems. In: WRÓBLEWSKI, Jerzy; AARNIO, Aulis. *Meaning and Truth in Judicial Decision*. Helsinki: Juridica, 1983, p. 165.

[272] BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do Precedente Judicial*: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012, p. 19.

[273] Id. A dificuldade de se criar uma cultura argumentativa do precedente judicial e o desafio do Novo CPC. In: *Precedentes*. DIDIER JR., Fredie (Coord.). Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Grandes Temas do Novo CPC, v. 3), p. 283-284.

[274] MERRYMAN, John Henry; PÉREZ-PERDOMO, Rogelio. *The Civil law tradition*: an introduction to the legal systems of Europe and Latina America. 3. ed. Stanford: Stanford University Press, 2007, p. 27-38; MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. *Interpreting precedents*: a comparative study. Aldershot: Darthmouth, 1997, p. 531-533; RE, Edward. Stare decisis. Trad. Ellen Gracie. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 73, 2004, p. 51-52.

[275] O aumento gradativo da produção legislativa pode ser observado, por exemplo, na adoção pela Inglaterra de um código de processo civil, em 1999 (RCP – Rules of Civil Procedure).

[276] Sobre o tema, Merryman e Pérez-Perdomo aduzem que a principal diferença entre os dois sistemas não recai propriamente no que as Cortes fazem, mas sim no folclore do que elas acreditam que fazem (MERRYMAN, John Henry; PÉREZ-PERDOMO, Rogelio. op. cit., p. 47).

a certeza e a segurança jurídica, atribuindo baixa importância aos tribunais e suas decisões[277].

O sistema jurídico brasileiro convive com um paradoxo metodológico, em que se busca compatibilizar influências oriundas da tradição romano-germânica com a adoção de mecanismos influenciados pelos países da *common law*[278]. Também por não se tratar do escopo do presente estudo, não aprofundaremos a questão relativa à caracterização do ordenamento brasileiro como *sui generis*.

Com efeito, a despeito da ausência de vinculação, em nenhum sistema jurídico um precedente judicial é tido como irrelevante para a fundamentação de uma decisão judicial[279]. A exigência abstrata de tomar em consideração os precedentes está inevitavelmente presente em todos os sistemas jurídicos que resguardem os diretos fundamentais e reconhecem a responsabilidade política dos juízes de justificar adequadamente as suas decisões[280]. A força dos precedentes judiciais deriva de um elemento básico da racionalidade humana, por meio do qual as lições do passado devem ser aplicadas para solucionar problemas presentes e futuros[281].

Os precedentes apresentam razões generalizáveis que podem ser extraídas das decisões, devendo ser aplicados aos casos análogos, sob pena de configurarem meros exemplos[282], incapazes de orientar o comportamento atual. Assim, o dever de tomar em conta o precedente relaciona-se também à argumentação jurídica, fundada na universalidade da racionalidade prática, que exige a atuação segundo uma conduta que sejamos capazes de aceitar como correta, de uma forma universal[283, 284]. Por tal razão,

---

277 MARINONI. Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 99-101.

278 ZANETI JR., Hermes. *Processo constitucional*: o modelo constitucional do processo civil brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 17.

279 Como destaca Bustamente, mesmo nos países em que inexiste uma regra de direito positivo estabelecendo a vinculação, o precedente assumirá importante força persuasiva em favor de determinada interpretação (BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A dificuldade de se criar uma cultura argumentativa do precedente judicial e o desafio do Novo CPC. In: *Precedentes*. DIDIER JR., Fredie (Coord.). Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Grandes Temas do Novo CPC, v. 3), p. 275).

280 DWORKIN, Ronald. Hard Cases. In: _____. *Taking rights seriously*. Cambridge: Belknap, 1977, p. 87.

281 MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. *Interpreting precedents*: a comparative study. Aldershot: Darthmouth, 1997, p. 9.

282 SCHAUER, Frederik. *Thinking like a lawyer*: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 38.

283 MACCORMICK, Neil. Donogue vs. Stevenson and legal reasoning. In: BURNS, Peter; LYONS, Susan (Orgs.). *Donogue vs Stevenson and the Modern Law of Negligence*: the Paisley Papers. Vancouver: University of British Columbia, 1991, p. 203.

284 Como destaca Alexy, o dever de tomar em conta o precedente assume função de regra de argumentação (ou metanorma) que integra o código de razão prática, ou o conjunto de pressupostos necessários à realização de um discurso jurídico apto a fundamentar as pretensões de validade discursiva (ALEXY,

quando houver um precedente, ele deve ser tomado em conta, ou, quando alguém pretender dele afastar-se, é necessário um ônus argumentativo que forneça razões para justificar esse afastamento.

A observância aos precedentes desempenha papel importante para que haja igualdade[285] e segurança jurídica. De um lado, possibilita-se que os jurisdicionados sejam tratados de forma equânime e, de outro, possibilita-se a redução da indeterminabilidade do direito, criando-se um ambiente jurídico mais seguro[286, 287]. Sob a perspectiva da igualdade, a eficácia obrigatória dos precedentes não é mera exigência abstrata, mas sim assegura que todos sejam tratados de forma igual perante a lei[288]. A necessidade de estabilização e uniformização da interpretação dos enunciados normativos impõe a observância aos precedentes das Cortes Superiores como imperativo do princípio da igualdade[289].

Já sob a perspectiva da segurança jurídica, o desrespeito injustificado de decisões tomadas no passado nega a expectativa legítima de um comportamento, de ver assegurado o mesmo tratamento jurídico que foi atribuído no passado, para a mesma situação jurídica em litígio[290]. Nesse aspecto, os precedentes oferecem razões autoritativas para decidir determinado caso concreto, conferindo segurança jurídica e mantendo a estabilidade institucional. Isso significa que alguém que se colocar em situação similar àquela que já foi decidida possuirá legítima expectativa de receber o mesmo tratamento jurídico[291]. Dessa

---

Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica* – A teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. 3. ed. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 270-271).

285 A observância aos precedentes encontra relação direta com a igualdade, pois, quando existirem as mesmas razões, devem ser proferidas decisões atribuindo a mesma consequência jurídica, salvo se houver uma justificativa para a mudança de orientação, caso em que deverá ser objeto de mais severa fundamentação (ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 463).

286 MOTTA, Otávio Verdi. *Justificação da decisão judicial.* A elaboração da motivação e a formação de precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 161.

287 Nesse contexto, como destacam Marinoni, Arenhart e Mitidiero, o precedente passa a configurar um meio para promoção da unidade do direito, assegurando que todos sejam tratados de forma igual pela ordem jurídica, além de oferecer segurança jurídica na interpretação e aplicação do Direito (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo curso de processo civil*: tutela dos direitos mediante procedimento comum. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 606).

288 MARINONI, Luiz Guilherme. *Ética dos precedentes*. Justificativa do novo CPC. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 107.

289 Nesse aspecto, como destaca Taruffo, o precedente deve ser observado não apenas pelos julgadores de Cortes inferiores, mas também por quem o produziu, impondo uma obrigação de decidir da mesma forma em caso análogo (TARUFFO, Michelle. Precedente e giurisprudenza. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 2007, p. 795-800).

290 Sob uma perspectiva consequencialista, a observância aos precedentes impede o tratamento discriminatório entre as partes, além de não as onerar com recursos que serão reformados (DUXBURY, Neil. *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press, 2008, p. 58-110; 150-183).

291 Como destaca MacCormick, o Estado de Direito deve oferecer, antecipadamente, razoável certeza a respeito das regras e padrões sobre os quais a conduta do indivíduo será julgada e sobre os requisitos que

forma, os precedentes acabam por conferir unidade ao direito, a partir da solução de casos que servirão para guiar a interpretação futura do direito a ser realizada pelos demais juízes. A superveniência de um precedente constrange as futuras decisões, que deverão aplicar a sua *ratio decidendi* a casos análogos. Ao decidir com base em precedente, ainda que não seja oferecida a melhor decisão para o caso concreto, tal resultado subótimo será recompensado com a previsibilidade das decisões[292]. Desse modo, torna-se mais importante seguir o precedente do que decidir da forma que se considere mais adequada[293].

Em um sistema de precedentes, é fundamental que as decisões sejam justificadas[294, 295]. Mais importante do que entender "*o quê*" foi decidido, é entender "*por quê*" foi decidido[296], havendo nítida aproximação entre a justificação da decisão e um sistema de precedentes. As razões que justificam uma decisão devem ser universalizáveis, de modo a viabilizar que, para uma determinada situação fática, seja atribuída a mesma consequência jurídica já previamente adotada em um determinado precedente[297]. Assim, a partir da fundamentação de uma determinada decisão judicial, deve ser extraída pelo menos uma regra capaz de ser universalizada e, ademais, toda decisão deve seguir pelo menos uma regra universal[298, 299]. Por tais razões, como os precedentes devem ser coerentes, dotados de generalidade e de capacidade de serem estendidos a outros casos, é necessário que a fundamentação da decisão esteja pautada em um modelo que se submeta aos cânones da justificação, mediante proposições jurídicas que justifiquem determinado

---

devem ser satisfeitos para dar validade jurídica às suas ações (MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law*. Oxford University Press: Oxford, 2005, p. 18).

292 SCHAUER, Frederik. *Thinking like a lawyer*: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 36-60.

293 Como pontua Schauer, o precedente assume importante função para estabilização das relações futuras, envolvendo uma responsabilidade de comprometer o futuro antes de ele ser alcançado (id. Precedent. *Stanford Law Review*, v. 39, n. 3, fev. 1987, p. 571-605).

294 JOLOWICZ, John Anthony. Fundamental Guarantees in civil litigation: England. In: CAPPELLETTI, Mauro; TALLON, Denis (Coords.). *Fundamental guarantees of the parties in civil litigation*. Milano: Giuffré, 1973, p. 169.

295 Como destaca Peczenik, para ser aceito, o precedente deve representar uma decisão justificada racionalmente, mediante análise clara dos argumentos das partes, incluindo fatos, normas e valorações que levaram ao resultado do julgamento (PECZENIK, Aleksander. *On Law and reason*. Dordrecht, Kluwer, 1989, p. 272-281).

296 SCHAUER, Frederik. *Thinking like a lawyer*: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 50.

297 Para MacCormick, por trás da ideia da justificação há não apenas a ideia de demonstrar a correição da decisão, mas, também, de demonstrar que essa decisão deve ser tomada sempre que as mesmas circunstâncias aparecerem, tornando-a generalizável (MACCORMICK, Neil. op. cit., p. 29).

298 BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do Precedente Judicial*: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012, p. 113.

299 Tucci destaca que essa capacidade de universalização e generalização dos precedentes é que assegura que os casos substancialmente iguais sejam tratados de modo semelhante (TUCCI, José Rogério Cruz e. *Precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 25).

julgamento à luz de fatos e circunstâncias suscitadas pelas partes[300], identificando o caminho interpretativo percorrido para identificação da norma aplicada ao caso concreto[301].

Assim, se foi dito que os textos normativos padecem de equivocidade e indeterminação, os precedentes acabam por dotar os julgadores e jurisdicionados de maior previsibilidade, por possibilitar a uniformidade da interpretação e, consequentemente, o conhecimento da norma construída pelo Poder Judiciário, que deverá orientar os casos futuros. Ocorre que, para impedir o trânsito em julgado de decisões conflitantes, é necessária não apenas a produção de precedentes, mas também que haja um compromisso com a justificação da decisão, de modo que a fundamentação do precedente estruture-se em um discurso justificativo das conclusões obtidas, mediante enfrentamento dos argumentos jurídicos contrapostos. Ademais, deve ainda haver mecanismos processuais que viabilizem a aplicação dos precedentes, com técnicas adequadas para a realização de distinções entre os casos correlatos, ou ainda para a superação da orientação anterior, ou para a compreensão dos elementos distintivos que justifiquem a adoção de uma outra solução. Os julgadores das instâncias inferiores devem adotar as medidas necessárias para que determinada questão jurídica controvertida seja submetida à apreciação dos Tribunais Superiores, impedindo que o processo tenha seu curso interrompido antes da formação e aplicação do precedente. Deve haver, enfim, uma cultura que valorize a produção e a aplicação de precedentes.

2.5 O formalismo exacerbado e a sua contribuição para o trânsito em julgado de decisões conflitantes

Com base nas considerações anteriores, verifica-se que a prolação de decisões conflitantes versando sobre a mesma matéria decorre da natural indeterminação e vagueza dos dispositivos legais, que podem ensejar múltiplas interpretações, muitas vezes divergentes. Como o processo interpretativo pressupõe escolhas que são realizadas pelo intérprete, com base em diferentes métodos, argumentos e teorias, poderão surgir

---

[300] MACCORMICK, Neil. Why cases have rationes and that these are. In: GOLDSTEIN, Laurence (Org.). *Precedent in law*. Oxford: Clarendon Press, 1991, p. 169-170).

[301] Como ressalta Otávio Motta, a fundamentação da decisão judicial deve estruturar-se em um discurso justificativo que viabilize a identificação da norma aplicável, das alegações de fato, da qualificação jurídica atribuída aos fatos, dos critérios que demonstrem racionalmente as escolhas realizadas pelo julgador e das consequências jurídicas atribuídas ao caso (MOTTA, Otávio Verdi. *Justificação da decisão judicial.* A elaboração da motivação e a formação de precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 212).

diferentes conclusões quanto ao alcance do comando normativo que deve orientar o caso concreto. Daí decorre a importância de um sistema jurídico que valoriza os precedentes, não apenas para uniformização do tratamento jurídico dado a uma determinada matéria, mas também para orientação da atividade interpretativa, que se opera mediante a indicação de critérios de prevalência dos argumentos que levaram as Cortes Superiores a se pronunciarem em determinado sentido, quando da análise de um *leading case* a elas submetido.

Nesse contexto, foi visto que as decisões judiciais devem ser justificadas, o que impõe a exigência de um rígido controle lógico-argumentativo dos seus fundamentos, possibilitando a identificação de critérios de correção, tornando-as intersubjetivamente controláveis e, portanto, menos suscetíveis de serem consideradas arbitrárias. Como as partes do processo formulam pretensões amparadas em diferentes argumentos, cabe ao julgador, mediante um discurso justificativo racionalmente estruturado, confrontar os argumentos e indicar critérios de prevalência para demonstrar que, naquela situação concreta, à luz dos fatos e provas carreados ao processo, há de prevalecer determinada consequência jurídica indicada na parte dispositiva da decisão.

Em um sistema jurídico em que as decisões são mais fundamentadas e o discurso dos precedentes seja articulado de forma a efetivamente justificar as escolhas realizadas pela Corte, no exercício de sua função uniformizadora da jurisprudência, maior será a contribuição para a diminuição da indeterminação dos textos legais. Como o precedente constrange o intérprete ao delimitar o campo de possíveis alternativas de sentido do enunciado normativo, maior será a facilidade de orientação na órbita jurídica, havendo maior previsibilidade quanto à resposta que os Tribunais oferecerão aos possíveis conflitos interpretativos. Ademais, há de se esperar também coerência das Cortes responsáveis pela uniformização da interpretação, o que significa que, em situações análogas, mas não idênticas, os mesmos critérios de prevalência dos argumentos que foram adotados na justificação do precedente anterior devem ser respeitados em um precedente futuro ou, em caso negativo, devem ser apostas razões que justifiquem o afastamento da premissa anterior, a partir das peculiaridades do novo caso examinado. Em outros termos, é preciso que haja racionalidade[302] nas escolhas realizadas para que não se configurem como arbitrárias e sujeitas ao capricho dos julgadores.

---

[302] O problema da racionalidade das decisões, que as torna qualificáveis como arbitrárias ou justificadas, tem íntima relação com a existência de um parâmetro externo a elas que sirva de validade racional da decisão. E o parâmetro externo à decisão judicial racional é o ordenamento jurídico (TARUFFO, Michele. Il

Por outro lado, maior será a dificuldade de os intérpretes se orientarem em um sistema jurídico: (i) em que inexiste obrigação de observância aos precedentes ou em que os Tribunais não estejam familiarizados com uma cultura de produção e aplicação de precedentes; e (ii) em que se exige dos julgadores – incluindo aqueles das Cortes Superiores – um menor ônus argumentativo na fundamentação das decisões, para fins de justificação das escolhas interpretativas realizadas. Nessas hipóteses, a indeterminação dos textos legais será refletida: (a) no aumento da litigiosidade, haja vista que a sociedade, ao se deparar com um problema interpretativo análogo – mas não idêntico – a outro já submetido à apreciação das Cortes Superiores, será incapaz de extrair critérios de prevalência de argumentos que devem nortear determinada escolha interpretativa; e (b) na prolação de decisões conflitantes sobre a mesma matéria, pois os juízes, ao se depararem com outra situação análoga – mas não idêntica – a outra já decidida, também serão incapazes de extrair do precedente razões que justificariam a prevalência de determinada escolha interpretativa.

O cenário acima pode explicar o fenômeno da indeterminação dos textos legais, que carecem de construção de um sentido normativo, o que explica a prolação de decisões conflitantes versando sobre uma mesma matéria, por diferentes órgãos de jurisdição. Contudo, para que ocorra o trânsito em julgado dessas decisões conflitantes, agrega-se um outro elemento, que diz respeito a aspectos formais do processo[303]. Quanto maior for o apego à forma dos atos processuais e menor a preocupação com a relação de direito material subjacente, maiores serão os riscos de que: (i) por questões processuais, o mérito da pretensão não seja examinado; ou (ii) prevaleça a decisão de uma instância inferior, por óbices processuais que impeçam o deslinde do processo até a fase final, em que a *ratio decidendi* do precedente deveria ser aplicada ao caso concreto.

Assim, em um sistema em que prevalece o culto irracional à forma, aqui denominado de formalismo processual[304], o processo poderá ter seu curso interrompido

---

controllo di razionalità della decisione fra logica, retorica e dialettica. *Revista de Processo*, v. 32, n. 143, genn. 2007, p. 66).

303 Como define Dinamarco, a forma é a expressão externa do ato jurídico, relacionando-se ao modo, tempo e lugar de sua realização. Contrapõe-se, pois, à substância do ato, que representa o seu conteúdo (DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. v. 1, 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 101).

304 A doutrina utiliza a expressão *formalismo processual* em diferentes acepções. Para Cândido Dinamarco, o formalismo é apego exacerbado à forma (ibid., p. 101). A expressão é empregada em sentido semelhante por Bedaque. Este autor distingue a forma, que diz respeito ao modo como os atos processuais devem ser praticados, da técnica processual, que relaciona-se às normas destinadas a ordenar o desenvolvimento do processo, englobando, além daquelas referentes à forma, também as que regem o lugar, tempo e a maneira como os sujeitos exercem seus poderes, deveres, faculdades e ônus no curso do processo

antes da formação e aplicação do precedente. Pode-se imaginar, por exemplo, um processo em que a parte interpõe recurso contra uma decisão de um Tribunal local, enquanto não há *leading case* submetido à apreciação das Cortes Superiores. Essa decisão do Tribunal local poderá estar desalinhada com o entendimento que vem a prevalecer no futuro precedente emanado de uma Corte Superior. Contudo, por questões de ordem formal ou processual, pode acontecer de: (a) o referido recurso não ser admitido; (b) a decisão transitar em julgado sem que haja precedente das Cortes Superiores; (c) outros óbices serem impostos, mesmo que já haja precedente das Cortes Superiores, resultando no trânsito em julgado de decisão que com ele conflite.

No cenário acima, de maior apego ao formalismo processual, maiores serão as perspectivas de que transite em julgado uma decisão conflitante com o posicionamento dos Tribunais Superiores, o que poderá levar a dois contribuintes receberem um tratamento distinto do Poder Judiciário. À indeterminação dos dispositivos será agregada uma estrutura processual que obstaculiza a uniformização da tutela jurisdicional, o que dificulta o oferecimento aos litigantes do mesmo tratamento jurídico perante o Poder Judiciário. Deve haver, portanto, a busca por meios processuais adequados que viabilizem a aplicação do precedente. Respeitar precedentes significa decidir de modo idêntico questões semelhantes, de modo que o legislador e os julgadores têm o dever de instituir técnicas processuais que conduzam ao respeito à intepretação fixada quando do julgamento de casos pretéritos. Assim, assegura-se que todos os jurisdicionados que discutam em juízo uma relação jurídica semelhante recebam o mesmo tratamento do Poder Judiciário.

Por tal razão, deve-se buscar um sistema em que a observância às formas processuais seja adequada às diretrizes do processo, de modo sejam estruturadas e interpretadas em conformidade com os ditames de sua finalidade constitucional[305], impedindo que seja esvaziado o papel garantístico que o processo deve desempenhar. Também não se pretende aqui sustentar o abandono e o esvaziamento da forma processual, já que isso permitiria ao magistrado flexibilizar as formas no exercício de um ativismo

---

(BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 27-28, 53). Já para Carlos Álvaro de Oliveira, o formalismo processual englobaria também a técnica processual, e relaciona-se à organização do processo como um todo, não se confundindo com a forma do ato processual individualmente considerado (OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro. O formalismo-valorativo no confronto com o formalismo excessivo. *Revista de Processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 8).

[305] BARROS, Flaviane de Magalhães. O modelo constitucional de processo penal: a necessidade de uma interpretação das reformas do processo penal a partir da Constituição. In: MACHADO, Felipe Daniel Amorim; CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade (Coords.). *Constituição e processo*: a contribuição do processo para o constitucionalismo brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

seletivo[306]. Nesse contexto, há que se reconhecer que toda forma processual guarda fundamento em uma garantia constitucional, não sendo algo que se encontre sob escolha subjetiva e contingencial de qualquer dos sujeitos processuais[307].

A observância às formas processuais é, antes de tudo, uma garantia processual[308], apresentando-se como um limitador ao exercício abusivo dos poderes processuais, evitando-se o retrocesso da marcha processual e a insegurança jurídica[309]. Assim, o cumprimento dos requisitos formais do processo está ligado à ideia de ordenação do proceder, de sorte que os procedimentos sejam conjugados e orientados para produzir resultados úteis[310]. Com efeito, caso o processo não obedeça a uma ordem determinada, o litígio desembocaria em uma disputa desordenada, sem limites ou garantias para as partes, podendo prevalecer a arbitrariedade e a parcialidade do órgão judicial[311]. Desse modo, há que se reconhecer que os atos processuais sempre foram revestidos de requisitos formais, de sorte que a sua atenuação não pode resultar em um assistencialismo judicial diante da atecnia dos sujeitos do processo[312]. A participação das partes é embasada no contraditório como meio de persuadir o julgador, com respeito à boa-fé objetiva, não havendo espaço para a ausência de responsabilidade dos sujeitos processuais[313]. A flexibilização no sistema de nulidades pode resultar em um anacronismo maléfico às propostas de cooperação das partes do processo[314]. Desse modo, as regras de aproveitamento dos atos processuais inquinados de vícios não devem servir de salvo-conduto para manobras de má-fé ou para suprir as deficiências das partes.

---

306 NUNES, Dierle; TEIXEIRA, Ludmila. *Acesso à justiça democrático*. Brasília: Gazeta, 2013, p. 185.

307 NUNES, Dierle; CRUZ, Clenderson Rodrigues da; DRUMMOND, Lucas Dias Costa. A regra interpretativa da primazia do mérito e o formalismo processual democrático. In: DIDIER JR., Fredie et al. (Orgs.). *Parte Geral*. 2. ed. rev. e atual. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Novo CPC – Doutrina Selecionada, v. 1), p. 143.

308 De fato, historicamente verifica-se que a rigidez formal assumiu importante papel de contenção de arbitrariedades cometidas pelo juiz, configurando uma verdadeira garantia das partes durante a tramitação do processo (OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro. *Do formalismo no Processo Civil*: proposta de um formalismo-valorativo. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 33).

309 DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 1, 18. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 426.

310 LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria Geral do Processo: primeiros estudos*. 6. ed. São Paulo: Thomsom IOB, 2005, p. 56.

311 OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro. O formalismo-valorativo no confronto com o formalismo excessivo. *Revista de Processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 8.

312 A maior rigidez na observância às formas processuais afasta a subjetividade do julgador a partir de uma estrutura normativa que, de forma objetiva, possibilita aos membros da sociedade maior segurança em juízo, independentemente das características cognitivas pessoais do juiz, oferecendo maior previsibilidade nas relações processuais (GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica Processual e Teoria do Processo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 37-38).

313 NUNES, Dierle; CRUZ, Clenderson Rodrigues da; DRUMMOND, Lucas Dias Costa. op. cit., p. 155.

314 CABRAL, Antonio do Passo. *Nulidades no processo moderno*. Rio de Janeiro: GEN forense, 2010, p. 365-367.

Contudo, o formalismo processual ou o apego exagerado à forma pode impedir que o processo atinja seus próprios objetivos, transformando-o em um mecanismo burocrático que acaba por tolher o julgador de, mediante sensibilidade e bom senso, adequar o mecanismo formal às especificidades da situação colocada em discussão[315]. O formalismo processual acaba por sacrificar o objetivo maior de realização da justiça, para atendimento a solenidades estéreis e inúteis[316]. Por tal motivo, nos principais sistemas processuais mundiais há uma tendência recente de simplificação das formas[317].

Como medida conciliatória entre a flexibilização ou o rigorismo formal, propõe-se que a análise do rigor à observância dos requisitos formais seja feita a partir de eventual prejuízo a algum direito fundamental da parte contrária e, também, a partir do direito constitucional que a forma se presta a resguardar. Assim, por exemplo, um recurso interposto fora do prazo não pode ser convalidado, em razão das violações à segurança jurídica, contraditório e igualdade que gravitam em torno dessa regra de preclusão. Por outro lado, em um cenário em que as regras processuais não podem ser conhecidas de antemão, por não decorrerem de expressa disposição legal, o raciocínio é inverso. Pode-se conjecturar, por exemplo, a interposição de recurso no qual a guia de preparo recursal não apresenta o número do processo, em um cenário em que a legislação processual não exige esse requisito. Nessa hipótese, a criação de óbice à admissão do recurso, sem que a parte possa eventualmente suprir a irregularidade, não atende a qualquer finalidade constitucional, decorrendo de construção do intérprete, a partir de um formalismo processual que sequer encontra guarida na legislação processual. Nesse aspecto, constata-se que o obstáculo à tutela jurisdicional resulta menos dos defeitos do texto legal do que da falta de percepção de quem aplica ou interpreta a legislação processual[318]. Ao impor exigências não previstas em lei para a participação dos sujeitos no processo, o julgador estará limitando indevidamente o exercício do direito de ação.

Deve-se, portanto, repelir a forma vazia, quando não se prestar a servir de fator de segurança ou, ainda, quando estiver desvinculada de uma utilidade ou de algum conteúdo ou valor considerado importante[319]. O intérprete e o aplicador precisam compreender que

---

[315] BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 45-46.

[316] GRINOVER, Ada Pellegrini; GOMES FILHO, Antônio Magalhães; DINAMARCO, Cândido Rangel. *As Nulidades no Processo Penal*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 15.

[317] TARUFFO, Michele. Osservazioni sui modelli Processuali di Civil Law e di Common Law. In: *IV Jornadas Brasileiras de Direito Processual Civil*. Salvador, 2001, p. 9.

[318] LACERDA, Galeno. O Código e o formalismo processual. *Ajuris*, Porto Alegre: Ajuris, n. 28, jul. 1993.

[319] OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro. *Do formalismo no Processo Civil*: proposta de um formalismo-valorativo. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 33.

as regras processuais são informadas pelo caráter instrumental, constituindo um meio para se chegar a um fim. Por esse motivo, a forma deve ser considerada importante para o processo, desde que atenda às suas finalidades constitucionais e não transcendam as razões que motivaram a sua instituição, mormente no que concerne à garantia da igualdade, do contraditório e da segurança jurídica.

Por todas essas considerações, verifica-se que, em um sistema processual dito formalista, sob a perspectiva processual, maiores serão as possibilidades de trânsito em julgado de decisões conflitantes versando sobre a mesma matéria. Como o formalismo acaba por sobrelevar a rigidez dos aspectos formais, em detrimento das finalidades do processo, poderão advir decisões: (i) que interrompam o curso natural do processo, antes que um precedente seja formado; ou (ii) que impeçam a aplicação da *ratio decidendi* do precedente, por óbices processuais. Essas decisões poderão estar desalinhadas com o teor do precedente que será aplicado aos demais litigantes, vindo a transitar em julgado.

2.6 O CPC/2015 e a busca pelo oferecimento de tratamento equânime aos jurisdicionados

Firmadas as premissas anteriores, passaremos à análise dos elementos dogmáticos na sistemática processual brasileira que contribuem para o trânsito em julgado de decisões conflitantes entre si. A partir das considerações anteriores, verifica-se que o fenômeno da prolação de decisões conflitantes é ínsito à atividade interpretativa, que leva os julgadores a obterem diferentes conclusões quanto à regulação normativa do caso concreto submetido à apreciação. Contudo, esse fenômeno pode ser agravado em determinadas circunstâncias. É o que se observa, por exemplo, quando: (i) inexiste uma rigidez à observância dos precedentes, o que possibilita que os julgadores de instâncias inferiores deixem de seguir a orientação de Cortes Superiores[320]; (ii) inexiste a imposição de um rigoroso mecanismo justificativo de decisões judiciais, o que dificulta a identificação de critérios de prevalência de argumentos que levaram as Cortes Superiores a se pronunciarem em determinado sentido, de modo que os jurisdicionados e julgadores das instâncias inferiores, ao se depararem com uma situação análoga a outra já apreciada em um momento anterior, terão dificuldades em identificar a resposta que o ordenamento deve oferecer para determinada

[320] É importante destacar que, mesmo em países que tradicionalmente adotam o sistema do *stare decisis*, são prolatadas decisões conflitantes versando sobre a mesma matéria (cf. LEE, Thomas R. Stare decisis in historical perspective: from the Founding Era to the Rehnquist Court. *Vanderbilt law review*, v. 52, 1999, p. 647-735). Assim, um sistema de rigidez à observância precedentes não elimina a divergência, apenas reduz a ocorrência dessas disfunções, conferindo integridade sistêmica ao ordenamento.

situação juridicamente controvertida, aumentando a proliferação de conflitos e o risco de decisões conflitantes; e (iii) o apego irracional às formas resultar em óbices à efetividade da prestação jurisdicional, seja por obstaculizar a aplicação de um precedente, seja por interromper o curso natural do processo.

A análise dogmática levará em conta as disposições do CPC/2015 e, sobretudo, os avanços que a nova sistemática processual buscou imprimir nos temas acima elencados, quando contrapostos às disposições do CPC/1973 e à jurisprudência então perfilhada pelos Tribunais Superiores. Nesse ponto, é importante desde já destacar que a nova legislação processual buscou adequar as normas processuais à Constituição Federal de 1988. É preciso lembrar que o Código Processual revogado datava de 11.1.1973 e que suas sucessivas modificações não lograram refletir, no campo processual, a inteireza das diretrizes constitucionais emanadas da Constituição de 1988. A nota n. 1, da Exposição de Motivos do novo códex processual, deixa claro o propósito de realizar os valores constitucionais: "*A necessidade de que fique evidente a harmonia da lei ordinária em relação à Constituição Federal da República fez com que se incluíssem no Código, expressamente, princípios constitucionais, na sua versão processual*"[321]. Assim, por exemplo, os princípios do contraditório e da ampla defesa sempre estiveram albergados pela ordem jurídica, por força expressa de mandamento constitucional[322]. Nesse cenário, o artigo 9º, do CPC/2015, ao determinar que nenhuma decisão será proferida contra uma das partes sem a sua prévia oitiva, não introduz propriamente um elemento novo na ordem jurídica. Apenas corporifica, com caráter de complementaridade, um fim juridicamente relevante, que já era reconhecido expressamente pelo constituinte por força de normas constitucionais[323].

No que concerne aos temas em análise, a Exposição de Motivos do Novo Código de Processo Civil revela a preocupação do legislador em: (i) oferecer um tratamento

---

[321] Os artigos 1 a 11 do Novo Código, que constam do Título "*Das normas fundamentais e da aplicação das normas processuais*", apresentam os princípios que informam essa nova ordem processual, muitos dos quais apenas reiteram normas previstas implícita ou explicitamente no texto constitucional. A título ilustrativo, pode-se invocar o art. 1º, 3º e 4º do NCPC.

[322] Constituição Federal, art. 5º, inciso LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; […].

[323] O mesmo se observa em relação aos artigos 9º e 10º do novo diploma processual, pelos quais o julgador não pode decidir com base em fundamento a respeito do qual as partes não se manifestaram, devendo ainda fundamentar todas as decisões, sob pena de nulidade. Não se pode cogitar que se tratam propriamente de elementos novos na ordem jurídica, que não podiam, de alguma forma, ser extraídos implicitamente das diretrizes constitucionais. Apenas impedem que o intérprete – sobretudo aqueles investidos de funções jurisdicionais – restrinja indevidamente uma garantia já plasmada na Carta Magna, por meio dos princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e do dever de fundamentação das decisões.

equânime aos jurisdicionados, reconhecendo o importante papel desempenhado pelos Tribunais Superiores na missão de moldar o ordenamento jurídico, o que levou a um aprimoramento do sistema de observância aos precedentes[324]; (ii) assegurar que a própria jurisprudência dos Tribunais Superiores seja uniformizada, como base para observância aos seus precedentes[325]; (iii) flexibilizar requisitos formais, sem prejuízo ao direito de defesa[326]; e (iv) obter o máximo rendimento possível do processo, mediante obtenção de uma sentença que efetivamente resolva o conflito, realizando o interesse público da atuação da lei material[327]. De fato, como adiante será examinado, muitas das alterações legislativas visaram a combater entendimentos jurisprudenciais então dominantes ou um modelo decisório que se encontra arraigado na cultura jurídica nacional.

No que tange especificamente à observância aos precedentes das Cortes Superiores, a nova legislação processual trouxe significativos avanços, de modo a assegurar o papel dos Tribunais Superiores na interpretação dos enunciados normativos. A reforma promovida pelo CPC/2015, em verdade, apenas consolidou mudanças paulatinas que ocorreram na legislação processual, sobretudo a partir da década de 90, com aumento na valorização dos precedentes[328, 329, 330]. Desse modo, o CPC/2015 aparece como

---

[324] É o que ilustra a seguinte passagem da exposição de motivos: "*Por outro lado, haver, indefinidamente, **posicionamentos diferentes e incompatíveis, nos Tribunais, a respeito da mesma norma jurídica** leva a que jurisdicionados que estejam em situações idênticas tenham de submeter-se a regras de conduta diferentes, ditadas por decisões judiciais emanadas de tribunais diversos. Esse fenômeno fragmenta o sistema, gera intranquilidade e, por vezes, verdadeira perplexidade na sociedade. Prestigiou-se, seguindo-se direção já abertamente seguida pelo ordenamento jurídico brasileiro, expressado na criação da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF) e do regime de julgamento conjunto de recursos especiais e extraordinários repetitivos (que foi mantido e aperfeiçoado), tendência a criar estímulos para que a jurisprudência se uniformize, à luz do que venham a decidir tribunais superiores e até de segundo grau, e se estabilize. Essa é a função e a razão de ser dos tribunais superiores: proferir decisões que moldem o ordenamento jurídico, objetivamente considerado. A função paradigmática que devem desempenhar é inerente ao Sistema*" (grifo nosso).

[325] Nesse sentido: "*Sem que a jurisprudência desses Tribunais esteja internamente uniformizada, é posto abaixo o **edifício cuja base é o respeito aos precedentes** dos Tribunais superiores*" (grifo nosso).

[326] É o que revela o seguinte trecho: "***Bastante simplificado foi o sistema recursal**. Essa simplificação, todavia, em momento algum significou restrição ao direito de defesa. Em vez disso deu, de acordo com o objetivo tratado no item seguinte, **maior rendimento** a cada processo individualmente considerado*" (grifo nosso).

[327] Confira-se: "*Vê-se, pois, que as alterações do sistema recursal a que se está, aqui, aludindo **proporcionaram simplificação** e levaram a efeito um outro objetivo, de que abaixo se tratará: obter-se o maior rendimento possível de cada processo* […] *Foram criados institutos inspirados no direito estrangeiro, como se mencionou ao longo desta Exposição de Motivos, já que a época em que vivemos é de interpenetração das civilizações. O Novo CPC é fruto de reflexões da Comissão que o elaborou, que culminaram em escolhas racionais de caminhos considerados adequados, à luz dos cinco critérios acima referidos, à **obtenção de uma sentença que resolva o conflito**, com respeito aos direitos fundamentais e no menor tempo possível, **realizando o interesse público da atuação da lei material***" (grifo nosso).

[328] Sobre o aumento da valorização dos precedentes a partir da década de 90, confira-se: MOREIRA, José Carlos Barbosa. Súmula, jurisprudência e precedente: uma escalada e seus riscos. *Temas de direito processual*. 9ª série. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 300-310.

consolidador das reformas anteriores, aproximando o sistema brasileiro do sistema do *stare decisis*. Ampliou-se o rol de precedentes obrigatórios e introduziram-se elementos dogmáticos adequados à formação e aplicação de precedentes[331]. A nova legislação processual evidencia o importante papel que o direito jurisprudencial exerce no ordenamento jurídico brasileiro, mediante o delineamento de um microssistema de litigiosidade repetitiva que encampa, entre seus preceitos, novo regramento dos precedentes no Brasil[332].

O regime dos precedentes encontra-se disciplinado nos arts. 926 a 928, embora outras normas do Código cuidaram de criar mecanismos para determinar a aplicação dos precedentes pelas instâncias inferiores, impedindo a prolação de decisões que os contrariem[333]. O legislador preocupou-se também com a estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência dos Tribunais[334]. Tal exigência da vinculação horizontal – resguardada a possibilidade de superação do precedente – faz-se imprescindível em um sistema que busca valorizar os precedentes[335], não sendo concebível que os Tribunais não respeitem suas próprias decisões. O art. 927[336] do CPC/2015 traz um rol de precedentes

---

329 Dentre essas reformas que ocorreram no CPC/73 e na Constituição Federal, pode-se apontar aquelas que: (i) impediram o reexame necessário de decisões de primeira instância que estivessem em consonância com o entendimento dos tribunais superiores; (ii) aumentaram os poderes do relator para decidir monocraticamente, quando existissem precedentes sobre a matéria; (iii) criaram súmulas vinculantes e a repercussão geral; e
(iv) criaram a sistemática de recursos repetitivos no STJ e no STF. Nesse cenário de constante evolução de importância dos precedentes, mesmo sob a égide do CPC/1973, o STF chegou a afirmar que suas decisões, proferidas em julgamento de recursos extraordinários com repercussão geral, vinculam os demais órgãos do Poder Judiciário, embora não caberia a utilização de reclamação caso o precedente não fosse aplicado

330 Nesse cenário de constante evolução de importância dos precedentes, mesmo sob a égide do CPC/1973, o STF chegou a afirmar que suas decisões, proferidas em julgamento de recursos extraordinários com repercussão geral, vinculam os demais órgãos do Poder Judiciário, a despeito de não caber reclamação caso o precedente não fosse aplicado (STF, Pleno, Rcl n. 10.793. Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 6.6.2011).

331 PEIXOTO, Ravi. *Aspectos relevantes da teoria dos precedentes*. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 146

332 NUNES, Dierle; HORTA, André Frederico. Aplicação de precedentes e distinguishing no CPC/2015: uma breve introdução. In: DIDIER JR., Fredie et al. (Coords.). *Precedentes*. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Grandes Temas no Novo CPC), p. 303.

333 A força atribuída aos precedentes fica evidenciada em diversas normas do novo código processual: o art. 976 e seguintes introduziram o incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR); o art. 311 criou a tutela de evidência, que, dentre suas hipóteses de concessão, está a aplicação de tese firmada em julgamento de casos repetitivos; a improcedência liminar dos pedidos é autorizada quando, desnecessária a instrução probatória, a pretensão do autor contrariar precedente de recurso repetitivo; a remessa necessária também não se efetiva quando a sentença estiver fundada em súmula ou acórdão proferido em recurso repetitivo. Enfim, inúmeros mecanismos foram criados para determinar a aplicação de precedentes pelas instâncias inferiores, impedindo a prolação de decisões que os contrariem.

334 *Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerent*e.

335 Id. Processualismo constitucional democrático e dimensionamento de técnicas para a litigiosidade repetitiva: a litigância de interesse público e as tendências não compreendidas de padronização decisória. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 199, 2011, p. 55.

336 *Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:*
I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

obrigatórios. Como se infere dessa norma, os precedentes deixam de ser meramente persuasivos[337], não podendo os juízes ou Tribunais deixar de aplicá-los quando o caso estiver sujeito ao seu âmbito de incidência.

Dentre as alterações, buscou-se também combater duas posturas que eram costumeiras à luz do CPC/73, quando se usavam julgados dos Tribunais como fundamento para as decisões[338]: (i) a de julgar desprezando as decisões anteriormente proferidas, como se fosse possível analisar casos novos a partir de um marco zero interpretativo; e (ii) a de repetir mecanicamente ementas e enunciados de súmulas, descontextualizados dos fundamentos determinantes e dos fatos que os formaram, encarando-os como comandos gerais e abstratos. Assim é que, em relação ao primeiro ponto, a obrigatoriedade de observância aos precedentes, prevista no art. 927, impõe a exigência de tomar em consideração as decisões pretéritas versando sobre a mesma matéria. Já quanto à segunda questão, o legislador expressamente previu o dever de estabilidade, integridade[339] e coerência[340], bem como determinou, no art. 926, § 2º, que, "*ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação*". Assim, para aplicar o precedente, faz-se necessário conhecer os fatos em que ele se assenta, bem como os fundamentos jurídicos nele adotados.

II - os enunciados de súmula vinculante;
III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

337 Para Alexandre Freitas Câmara, o "observarão" constante do caput do art. 927 implicaria apenas um dever de levar o precedente em consideração. Apenas algumas das hipóteses seria efetivamente vinculantes, como aquelas constantes da Constituição Federal (incisos I e II) ou de outras disposições do CPC (inciso III, por força dos arts. 927, § 3º, 985 e 1040 do CPC/2015). Nas demais hipóteses (inciso IV e V), os precedentes seriam meramente persuasivos (CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 434-435).

338 NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco. Precedentes no CPC-2015: por uma compreensão constitucionalmente adequada de seu uso no Brasil. In: DIDIER JR., Fredie et al. (Orgs.). *Procedimento Comum*. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Novo CPC – Doutrina Selecionada, v. 2), p. 913.

339 Dworkin apresentou uma teoria da integridade segundo a qual o intérprete deveria analisar o Direito como um romance em cadeia, com coerência, de modo que o novo caso seja analisado a partir de um complexo empreendimento em que os capítulos passados devem ser levados em consideração, para que se escreva um novo capítulo em continuidade, coerente com os anteriores. Assim, a interpretação passa a ser concebida como construtiva: ao mesmo tempo em que foi uma resposta aos postulantes ocorrida em um determinado momento do passado, também configura um produto de várias mãos que dá continuidade (sem ruptura) à construção referida (DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 273; Id. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 221 et seq.).

340 A coerência formal está ligada à ideia de não contradição, ao passo que a coerência substancial, à ideia de conexão positiva de sentido (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios.* Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 169-170). O dever de coerência deve ser concretizado em ambas as dimensões, impondo o dever de autorreferência, de modo a dialogar com os precedentes anteriores, até mesmo para superá-los ou demonstrar o distinguishing.

O CPC/2015 também se preocupou com a aplicação e utilização da técnica da distinção, seja na parte dos recursos repetitivos[341], seja na fundamentação das decisões que pretendam aplicar determinado precedente[342]. Também a superação – *overruling* – se fez presente no novo código, que tratou da questão no art. 986 que, embora versando sobre IRDR, também se aplica ao microssistema de julgamento dos recursos repetitivos[343]. Nos termos do art. 927, § 2º, a decisão que pretenda modificar entendimento já consolidado poderá ser precedida de audiências públicas e participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese[344].

Desse modo, como se observa, o CPC/2015 criou ferramentas para a formação e aplicação de precedentes, em linha com as preocupações enunciadas na exposição de motivos, no que concerne ao oferecimento de um tratamento isonômico e com maior segurança jurídica aos litigantes. No entanto, para que tal desiderato se implemente, é necessário que diversas alterações introduzidas pelo novo códex sejam observadas, como: a busca por um contraditório dinâmico com abrangente argumentação e discussão[345]; o respeito à regra da congruência e não surpresa, que determina ao relator a identificação, com precisão, da questão submetida a julgamento repetitivo[346]; a ampla manifestação dos

---

[341] *Art. 1.037 § 9º Demonstrando distinção entre a questão a ser decidida no processo e aquela a ser julgada no recurso especial ou extraordinário afetado, a parte poderá requerer o prosseguimento do seu processo*.
[…] *§ 12. Reconhecida a distinção no caso:*
I - dos incisos I, II e IV do § 10, o próprio juiz ou relator dará prosseguimento ao processo;
II - do inciso III do § 10, o relator comunicará a decisão ao presidente ou ao vice-presidente que houver determinado o sobrestamento, para que o recurso especial ou o recurso extraordinário seja encaminhado ao respectivo tribunal superior, na forma do art. 1.030, parágrafo único.

[342] *Art. 489. § 1o Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:* […]
V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; […].

[343] Essa é a posição de Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha, com a qual concordamos (DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 614).

[344] Na hipótese de *overruling*, deve haver fundamentação adequada e específica, que considere os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, podendo ser modulados os efeitos da decisão que vier a superar o entendimento anterior (art. 927, §§ 3º e 4º do CPC).

[345] O amplo enfrentamento dos argumentos pode ser identificado nos artigos 10 e 933 e 1036, § 6º do CPC, consoante in verbis:
Art. 10. *O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício*.
Art. 933. *Se o relator constatar a ocorrência de fato superveniente à decisão recorrida ou a existência de questão apreciável de ofício ainda não examinada que devam ser considerados no julgamento do recurso, intimará as partes para que se manifestem no prazo de 5 (cinco) dias*.
Art. 1.036. § 6o *Somente podem ser selecionados recursos admissíveis que contenham abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida*.

[346] Art. 1.037. *Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual*:

amici curiae[347]; a realização de audiências públicas[348]; entre outros. Assim, o CPC/2015 cria uma formulação mais robusta sobre o papel dos precedentes, comparativamente à legislação pretérita.

Cumpre ressaltar que a preocupação com a vinculação formal dos precedentes é tão somente o primeiro passo, sendo necessário que, para a aplicação de um precedente, sejam analisadas as circunstâncias fáticas e jurídicas do precedente invocado, e não a mera conclusão do julgado[349]. Nesse aspecto, caminhou bem o CPC/2015 ao renovar o conceito de fundamentação das decisões judiciais, passando a exigir do julgador um trabalho mais efetivo para justificar as conclusões obtidas. O artigo 489, §§ 1º e 2º do CPC estabelece uma série detalhada de parâmetros para a fundamentação das decisões.

Nesse contexto, sob a perspectiva do aplicador do precedente, é necessário que sejam explicitadas as questões jurídicas e fáticas do caso concreto, como também recuperar os casos que deram origem ao precedente. Somente assim, será possível aos julgadores das instâncias inferiores verificar o âmbito de aplicação do precedente, para que possam segui-los ou realizar um *distinguishing*. O novo códex, portanto, procura racionalizar a formação e o uso dos precedentes, permitindo a criação de uma nova racionalidade decisória[350]. Sob a perspectiva da formação dos precedentes nos Tribunais Superiores, caso os julgadores realizem uma análise seletiva dos argumentos suscitados pelas partes, enfrentando apenas uma parte deles, haverá prejuízo para a formação do precedente, com prejuízo para aplicação futura em casos potencialmente idênticos. Isso porque, com a dispersão dos votos e o não enfrentamento da totalidade dos argumentos suscitados, torna-se difícil identificar a *ratio decidendi* a ser aplicada no caso futuro, e separá-las dos *obter*

I - *identificará com precisão a questão a ser submetida a julgamento*;

[347] *Art. 983. O relator ouvirá as partes e os demais interessados, inclusive pessoas, órgãos e entidades com interesse na controvérsia, que, no prazo comum de 15 (quinze) dias, poderão requerer a juntada de documentos, bem como as diligências necessárias para a elucidação da questão de direito controvertida, e, em seguida, manifestar-se-á o Ministério Público, no mesmo prazo*.
Art. 1.038. *O relator poderá*:
I - *solicitar ou admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia, considerando a relevância da matéria e consoante dispuser o regimento interno*;

[348] Art. 983. 1o *Para instruir o incidente, o relator poderá designar data para, em audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e conhecimento na matéria*.
Art. 1.038. *O relator poderá*:
II - *fixar data para, em audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e conhecimento na matéria, com a finalidade de instruir o procedimento*;

[349] PEIXOTO, Ravi. *Aspectos relevantes da teoria dos precedentes*. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 123.

[350] Para que esse modelo de observância aos precedentes funcione, há que se superar a antiga prática no sentido de tomar o precedente dos Tribunais Superiores, extraído de uma simples ementa, como um esgotamento argumentativo – por supostamente ser dotado de abstratividade e generalidade de uma lei – que deveria ser aplicado de modo mecânico para as causas repetitivas. Portanto, é necessário que se compreenda que a mera menção à ementa de um acórdão não é trabalhar com precedentes, sendo necessário extrair a *ratio decidendi* a partir do caso analisado e dos debates que lhe deram origem.

dicta[351, 352]. Isso acarretará, para os juízes de primeiro e segundo grau, bem como para os jurisdicionados, uma dificuldade de identificação dos argumentos que devem prevalecer em uma discussão análoga à travada no precedente formado.

Ademais, há que se reconhecer que a mera padronização da técnica decisória não resolverá o problema da litigiosidade repetitiva, sem que antes se consolidem os fundamentos consistentes de uma teoria de aplicação dos precedentes[353]. Nesse aspecto, os precedentes não podem ser formados com superficialidade e aplicados mecanicamente, sem a devida fundamentação ou sem o uso do contraditório efetivo como garantia de influência dos julgadores. Nesse ponto, uma das principais modificações da nova legislação processual, que pode impactar significativamente para a redução da indeterminação dos textos legais, diz respeito à imposição de um maior ônus argumentativo à fundamentação das decisões judiciais. Tanto os precedentes formados nos Tribunais Superiores quanto as decisões de primeiro e segundo grau estão sujeitas à aplicação do art. 489, § 1º do CPC/2015[354].

Verifica-se a preocupação do legislador com a fundamentação estruturada das decisões, dando maior concretude à exigência constitucional prevista no art. 93, inciso IX, da Constituição. O legislador, por meio do art. 489[355], acabou atendendo ao anseio dos operadores do direito e da doutrina, editando normas para combater a jurisprudência refratária ao enfrentamento dos argumentos jurídicos apresentados pelas partes. Cabe

---

[351] WHITAKER, Simon. Precedent in English Law: a view from the citadel. In: HONDIUS, Ewoud (Org.). *Precedent and the Law*: Reports to the XVIIth Congress International Academy of Comparative Law Utrecht. Bruxelas: Bruylant, July 2007, p. 56.

[352] Como destaca Bustamante, sem uma linearidade nos debates conduzidos pela Corte, torna-se difícil identificar as questões que foram objeto de consenso dos seus membros, tornando a decisão despida de *discoverable ratio* (BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do Precedente Judicial*: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012, p. 272-273).

[353] NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco. Precedentes no CPC-2015: por uma compreensão constitucionalmente adequada de seu uso no Brasil. In: DIDIER JR., Fredie et al. (Orgs.). *Procedimento Comum*. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Novo CPC – Doutrina Selecionada, v. 2), p. 946.

[354] Trata-se de efetiva concretização da garantia constitucional do contraditório, por buscar enfatizar o caráter dialógico do processo e a compreensão de que a decisão judicial deve dialogar com todos os sujeitos processuais. Assim, o legislador preocupou-se com o aspecto qualitativo das decisões judiciais, combatendo a discricionariedade judicial.

[355] *Art. 489. São elementos essenciais da sentença:*
[…] *II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;*
§ 1o Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento (grifo nosso).

destacar que, nos termos do art. 11 do CPC[356], as decisões não fundamentadas são nulas, e, ademais, em caso de inobservância ao dever de fundamentação imposto pelo § 1º do art. 489, são também consideradas omissas, podendo ser atacadas por embargos de declaração[357].

Com efeito, essas modificações introduzidas pelo art. 489 configuram clara reação à jurisprudência então dominante. Pesquisa coordenada por Thomas da Rosa de Bustamante[358], após estudo empírico e analítico em que foram analisadas decisões do STJ e de oito Tribunais, constatou, de um modo geral, a "*falta de responsividade*" e a "*ausência de plena motivação*", por terem as decisões ignorado argumentos suscitados pelas partes. Isso se verificou tanto na formação quanto na aplicação de precedente pelos Tribunais.

Assim, o art. 489 vem a explicitar o alcance da fundamentação prevista no texto constitucional, cuja disposição não era suficiente para superar entendimentos jurisprudenciais que minimizavam a importância da fundamentação[359]. Dessa forma, sob uma nova perspectiva dogmática, o tradicional modo de julgamento promovido pelos Ministros que, de modo unipessoal e sem contraditório pleno, proferem votos partindo de premissas próprias e construindo fundamentações díspares, em princípio, não atende ao novo modelo de estruturação da fundamentação das decisões. O contraditório, em sua acepção substantiva[360], impõe ao julgador, inclusive juízes de primeiro grau, o dever de enfrentar todos os argumentos aduzidos pelas partes capazes de, em tese, infirmar a conclusão.

---

[356] *Art. 11. Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade* (grifo nosso).

[357] *Art. 1.022. Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que:*
II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1o (grifo nosso).

[358] BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *A força normativa do direito judicial*: uma análise da aplicação prática do precedente no direito brasileiro e dos seus desafios para a legitimação da autoridade do Poder Judiciário. Pesquisa realizada por Grupo de Pesquisa constituído na Universidade Federal de Minas Gerais, contratada pelo Conselho Nacional de Justiça (Relatório de Pesquisa). Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2014. p. 172.

[359] O CPC/2015, ao impor aos julgadores um exaustivo dever de fundamentação, apresenta-se, sobretudo, com uma função retórica, de modo a explicitar o alcance das normas constitucionais que asseguram o contraditório e exigem as fundamentações das decisões judiciais. A decisão fundamentada passa a ser concebida como fruto de um diálogo entre as partes, com enfrentamento de todas as teses jurídicas respaldadas nos diferentes argumentos suscitados no processo, devendo Estado-juiz não apenas decidir, como também justificar as conclusões obtidas na parte dispositiva da decisão.

[360] Em sua concepção substantiva, o contraditório significa um dever de diálogo (e cooperação) do Estado-juiz para com as partes, de modo que tenham a possibilidade de influenciar na formação da convicção do magistrado, impondo uma análise séria e detida das alegações das partes pelo Estado-juiz (MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *O Projeto do CPC*. Críticas e Propostas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 128-129)

Outras mudanças significativas introduzidas pelo CPC/2015, que contribuem para a redução da prolação de decisões conflitantes versando sobre a mesma matéria, diz respeito à flexibilização de rigores formais, com vistas a contribuir para que o processo seja mais efetivo, obtendo-se uma decisão final que analise o mérito da ação e dos recursos[361]. E, nesse aspecto, conquanto a duração razoável do processo imponha uma maior celeridade na prestação jurisdicional, o legislador também se preocupou em garantir a efetividade da decisão final que transitará em julgado. Tal efetividade operou-se tanto na flexibilização procedimental quanto na flexibilização do formalismo exacerbado, como causa à inadmissão de recursos ou à extinção do feito sem resolução do mérito.

No que concerne à flexibilização procedimental, a nova legislação trouxe avanços como: a possibilidade de o juiz dilatar prazos processuais e alterar a ordem de produção de provas, adequando-os às necessidades do conflito[362]; a possibilidade de as partes celebrarem negócios jurídicos processuais, estipulando mudanças nos procedimentos para ajustá-lo às especificidades da causa[363]; a unificação dos procedimentos cognitivos ordinário e sumário pelo procedimento comum[364]; a unificação do prazo para interposição de recursos, excetuados os embargos declaratórios[365]; a extinção dos procedimentos especiais cautelares e de inúmeros procedimentos especiais cognitivos[366]. Tais mudanças visaram à simplificação processual, objetivo invocado na própria exposição de motivos do novo código[367], possibilitando que o Poder Judiciário centre seus esforços sobre as questões de mérito e não sobre os aspectos formais do processo.

---

[361] Como destaca Barbosa Moreira, o processo só é efetivo quando configura um instrumento eficiente à realização do direito material em tempo razoável e útil às partes (MOREIRA, José Carlos Barbosa. Por um processo socialmente efetivo. *Temas de direito processual*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 15).

[362] *Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe:*
VI - dilatar os prazos processuais e alterar a ordem de produção dos meios de prova, adequando-os às necessidades do conflito de modo a conferir maior efetividade à tutela do direito;

[363] *Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.*

[364] *Art. 318. Aplica-se a todas as causas o procedimento comum, salvo disposição em contrário deste Código ou de lei.*

[365] *Art. 1.003. § 5o Excetuados os embargos de declaração, o prazo para interpor os recursos e para responder-lhes é de 15 (quinze) dias.*

[366] Foram extintas, por exemplo: (i) a ação de anulação e substituição de títulos ao portador (arts. 907 e seguintes do CPC/73); (ii) a ação de depósito (arts. 627 e seguintes do CPC/73); (iii) a ação de nunciação de obra nova; (iv) as ações relativas a vendas a crédito com reserva de domínio; (v) a execução dos testamentos; (vi) o procedimento especial da ação de usucapião de imóveis (arts. 941 e seguintes do CPC/73) foi extinto, com a criação do procedimento edital; entre outras.

[367] É o que se infere do seguinte trecho da Exposição de Motivos: "*A simplificação do sistema, além de proporcionar-lhes coesão mais visível, permite ao juiz centrar sua atenção de modo mais intenso sobre o mérito da causa*".

No que concerne à valorização da decisão de mérito, inúmeras alterações legislativas flexibilizaram os rigores impostos na análise de requisitos formais processuais, inclusive na seara recursal, como: a ampliação da possibilidade de suprimento de vícios processuais[368]; a possibilidade de o recorrente sanar a ausência ou a insuficiência do preparo recursal, antes de o recurso ser considerado deserto[369]; a ampliação do alcance da fungibilidade recursal[370]; o abrandamento do requisito do prequestionamento[371]; entre outros.

Com efeito, diversas alterações legislativas foram realizas com o intuito de combater a intitulada "Jurisprudência Defensiva"[372], postura adotada pelos Tribunais Superiores consistente na criação de óbices, muitas vezes sem amparo em normas processuais, para a admissão de recursos[373]. Pode-se invocar, como exemplos dessa prática altamente nociva: o entendimento de que, sendo "*ilegível o carimbo de protocolo*", o recurso não deve ser conhecido, sendo inadmissível "*a juntada posterior de certidão que ateste sua tempestividade*"[374]; a Súmula 115 do STJ, segundo a qual "*na instância especial é inexistente recurso interposto sem procuração nos autos*", não se admitindo a juntada posterior de procuração, o que contrariava os arts. 13 e 37 do CPC/73[375]; a

---

[368] *Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe:*
IX - determinar o suprimento de pressupostos processuais e o saneamento de outros vícios processuais;

[369] *Art. 1.007. No ato de interposição do recurso, o recorrente comprovará, quando exigido pela legislação pertinente, o respectivo preparo, inclusive porte de remessa e de retorno, sob pena de deserção.*
§ 2o A insuficiência no valor do preparo, inclusive porte de remessa e de retorno, implicará deserção se o recorrente, intimado na pessoa de seu advogado, não vier a supri-lo no prazo de 5 (cinco) dias.
§ 4o O recorrente que não comprovar, no ato de interposição do recurso, o recolhimento do preparo, inclusive porte de remessa e de retorno, será intimado, na pessoa de seu advogado, para realizar o recolhimento em dobro, sob pena de deserção.

[370] *Art. 1.024 § 3o O órgão julgador conhecerá dos embargos de declaração como agravo interno se entender ser este o recurso cabível, desde que determine previamente a intimação do recorrente para, no prazo de 5 (cinco) dias, complementar as razões recursais, de modo a ajustá-las às exigências do art. 1.021, § 1o.*

[371] *Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.*

[372] O Ministro Humberto Gomes de Barros, em seu discurso de posse na Presidência do STJ, aduziu que a Jurisprudência Defensiva consistiu na criação de entraves para o cabimento de recursos, uma solução encontrada pela Corte para fugir do aviltante destino de se transformar em uma terceira instância recursal (GOMES, Humberto Gomes de. *Discurso de posse do Ministro no cargo de Presidente do STJ, para o biênio de 2008/2010*. Brasília, 7 abr. 2008. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/16933>. Acesso em: 17 out. 2017).

[373] Tais óbices impostos à admissão dos recursos muitas vezes arvoravam-se em circunstâncias que sequer o texto legal disciplinava, nem mesmo implicitamente, agravando os requisitos legais e conferindo interpretação desfavorável ao recorrente em razão de vícios suscetíveis de suprimento (MOREIRA, José Carlos Barbosa. Restrições ilegítimas ao conhecimento dos recursos. *Temas de direito processual*. 9ª série. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 270).

[374] STJ, 2ª Turma, Ag no ARESP n. 239.167, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 5.3.2013; STF, 1ª Turma, AI 834.940, Rel. Min. Carmen Lúcia, DJ 9.2.2012.

[375] No mesmo sentido: STF, 1ª Turma, RE 602.938, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 12.11.2013.

intempestividade do recurso por prematuridade[376]; a inadmissão de recursos por erro no preenchimento das guias de custas[377]; a necessidade de comprovação da existência de feriado forense na instância local, para afastar o risco de intempestividade; o entendimento de que se considera inexistente o recurso não assinado[378]; a impossibilidade de realização de protocolo integrado nos recursos de natureza extraordinária[379]; entre outros. Esses julgados acabavam por apegar-se de maneira exacerbada à forma processual, em situações nas quais a forma em nada contribuía para o atendimento das finalidades do processo, esvaziando o papel garantístico que o processo deve desempenhar. Mais ainda, contribuíam de maneira significativa para o trânsito em julgado de decisões que contrariam a jurisprudência dominante[380], já que o processo teria seu curso interrompido antes que o precedente dos Tribunais Superiores pudesse ser aplicado.

Dentre as inovações promovidas pelo CPC/2015, com vistas a combater a chamada "Jurisprudência Defensiva", pode-se invocar: a possibilidade de complementação das custas de preparo[381]; o prequestionamento ficto, em caso de rejeição dos embargos de declaração na instância de origem[382]; a desnecessidade de ratificação dos recursos excepcionais interpostos em face de decisões atacadas por embargos declaratórios que forem rejeitados ou não alterarem a conclusão do julgado anterior[383]; a possibilidade de o voto vencido servir expressamente para fins de prequestionamento[384]; a inexistência de intempestividade por atos praticados antes do termo inicial do prazo[385].

Ademais, o CPC/2015 reforçou a obrigatoriedade de os julgadores perseguirem a tutela jurisdicional meritória, seja em primeiro grau de jurisdição, seja nos tribunais locais

---

376 STJ, Súmula n. 418; STF, 1ª Turma, ARE 773889, Rel. Min. Rosa Weber, DJ 12.12.2013.

377 STJ, 4ª Turma, AgRg no REsp 1.034.913, Rel. Min. Marco Buzzi, DJ 3.12.2013; STF, 1ª Turma, ARE 776.855, Rel. Min. Rosa Weber, DJ 11.12.2013.

378 STJ, 1ª Turma, AgRg no Ag n. 1.074.826. Rel. Min Luiz Fux. DJ 15.12.2008.

379 STJ, Súmula n. 256; STF, AI-AgR 108.716, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ 25.3.1988. O entendimento desses Tribunais foi modificado ainda sob a égide do CPC/73.

380 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Os recursos no Novo CPC e a "Jurisprudência Defensiva". In: DIDIER JR., Fredie et al. (Orgs.). *Processo nos Tribunais e meios de impugnação às decisões judiciais*. v. 6, 2. ed. rev. e ampl. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Novo CPC – Doutrina selecionada), p. 516.

381 *Art. 1.007 § 2o A insuficiência no valor do preparo, inclusive porte de remessa e de retorno, implicará deserção se o recorrente, intimado na pessoa de seu advogado, não vier a supri-lo no prazo de 5 (cinco) dias.*

382 *Art. 1.025. Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.*

383 *Art. 1.024. § 5o Se os embargos de declaração forem rejeitados ou não alterarem a conclusão do julgamento anterior, o recurso interposto pela outra parte antes da publicação do julgamento dos embargos de declaração será processado e julgado independentemente de ratificação.*

384 *Art. 941. § 3o O voto vencido será necessariamente declarado e considerado parte integrante do acórdão para todos os fins legais, inclusive de pré-questionamento.*

385 *Art. 218. § 4o Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo.*

ou nas vias excepcionais. Trata-se de intitulada primazia da decisão de mérito, que se encontra encampada em diversos dispositivos do novo códex processual[386]. Assim, a nova legislação processual privilegia o direito material, buscando a resolução do litígio e a tutela dos interesses juridicamente relevantes aos litigantes.

Todas essas mudanças legislativas acima apontadas, portanto, buscaram concretizar valores constitucionais, dentre os quais conferir um tratamento equânime aos jurisdicionados, contribuindo para diminuir o risco de prolação e trânsito em julgado de decisões conflitantes.

2.7 O modelo decisório dos tribunais pátrios como óbice ao oferecimento de um tratamento igualitário aos litigantes

No tópico anterior, apontamos as alterações legislativas promovidas pelo CPC/2015, muitas das quais se propuseram a combater a jurisprudência então dominante, notadamente no que diz respeito: (i) ao déficit de fundamentação das decisões pátrias, passando doravante a exigir dos julgadores um maior comprometimento no enfrentamento dos argumentos suscitados pelas partes e imprimindo um dever de justificar as decisões, até mesmo quando do uso de precedentes como razão de decidir; (ii) à tradição jurídica pátria de deixar de seguir a orientação jurisprudencial, impondo aos Tribunais, a partir de agora, um dever de coerência, integridade e estabilidade; (iii) à dificuldade de operar e dialogar com precedentes, sendo criadas e aprimoradas, no âmbito legislativo, técnicas para formação de precedentes pelos Tribunais Superiores, de observância obrigatória pelas

[386] A primazia da decisão de mérito pode ser identificada em diversos dispositivos do CPC/2015, como abaixo identificado:
Art. 4o As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.
Art. 6o Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.
Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados.
§ 2o Quando puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.
Art. 317. Antes de proferir decisão sem resolução de mérito, o juiz deverá conceder à parte oportunidade para, se possível, corrigir o vício.
Art. 321. O juiz, ao verificar que a petição inicial não preenche os requisitos dos arts. 319 e 320 ou que apresenta defeitos e irregularidades capazes de dificultar o julgamento de mérito, determinará que o autor, no prazo de 15 (quinze) dias, a emende ou a complete, indicando com precisão o que deve ser corrigido ou completado.
Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando: § 7o Interposta a apelação em qualquer dos casos de que tratam os incisos deste artigo, o juiz terá 5 (cinco) dias para retratar-se.
Art. 488. Desde que possível, o juiz resolverá o mérito sempre que a decisão for favorável à parte a quem aproveitaria eventual pronunciamento nos termos do art. 485.
Art. 932. Parágrafo único. Antes de considerar inadmissível o recurso, o relator concederá o prazo de 5 (cinco) dias ao recorrente para que seja sanado vício ou complementada a documentação exigível.
Art. 1.029 § 3o O Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça poderá desconsiderar vício formal de recurso tempestivo ou determinar sua correção, desde que não o repute grave (grifo nosso).

instâncias inferiores; (iv) à tendência de prestigiar o formalismo exacerbado que cria óbices ao julgamento do mérito da causa e dos recursos, sendo exigida, com a nova legislação, a efetividade da tutela jurisdicional. Como evidenciado, inclusive pela exposição de motivos da nova legislação processual, essas mudanças se propuseram a oferecer um tratamento mais isonômico, efetivo e com maior segurança jurídica aos jurisdicionados, o que acaba por contribuir para a redução dos riscos de prolação e trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria, consoante exposto anteriormente.

No entanto, a orientação jurisprudencial que se procurou combater ainda se encontra arraigada no modelo decisório adotado pelos Tribunais. Assim, a mera modificação da legislação processual pode não levar ao resultado desejado, caso a interpretação desses enunciados normativos não se desvincule do mesmo arcabouço interpretativo que se pretendeu combater. A título ilustrativo, pode-se apontar que não havia, no CPC/73, o erro no preenchimento de guia como um óbice à admissão de recursos, embora a jurisprudência dos Tribunais Superiores tenha imposto tal restrição. Tampouco haviam normas que autorizassem os julgadores a deixar de enfrentar todos os argumentos suscitados pelas partes, embora fosse entendimento dominante que as decisões poderiam ser fundamentadas apenas com base nos elementos necessários à formação do convencimento do julgador. De fato, a intepretação escorreita da legislação pátria revogada, em linha com as balizas constitucionais, levaria à conclusão de que os julgadores sempre estiveram adstritos a fundamentar suas decisões nos moldes em que preconizado pelo CPC/2015.

O que ora se sustenta é que a cultura jurídica arraigada na jurisprudência pátria, seja à luz do CPC/73 ou do CPC/2015, encontra-se vinculada a um modelo decisório que acaba por favorecer a prolação e o trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria. De modo que, a mera modificação da legislação, a despeito de tratar-se de uma tentativa válida de combater esse fenômeno: (i) evidencia a existência de um modelo decisório preso a formalismos estéreis; (ii) expõe o déficit de fundamentação das decisões pátrias e a dificuldade de engajamento em um compromisso epistêmico com estabilidade, integridade, coerência; (iii) demonstra a dificuldade dos Tribunais pátrios em dialogar e operar com estruturas e técnicas processuais ínsitas a um sistema de precedentes; e (iv) pode revelar-se insuficiente para pôr fim ao problema que se busca combater, caso as modificações realizadas pela nova legislação processual não sejam efetivamente implementadas pelos Tribunais.

A título ilustrativo, basta verificar que o rigoroso dever de fundamentação, imposto pelo art. 489, § 1º, do CPC/2015, continua a ser abrandado pelo Tribunais Superiores. Nesse contexto, pode-se apontar o acórdão do RESP n. 1.663.459[387], publicado em 20.2.2017, em que se decidiu:

> […] *afasta-se a alegada violação dos artigos 489 e 1022 do CPC/2015, porquanto é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola tais dispositivos, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, apenas não adotando a tese defendida pela recorrente*.

Outros tantos julgados foram proferidos no mesmo sentido, mesmo à luz do CPC/2015[388, 389]. Ou seja, a despeito da tentativa do legislador de impor aos julgadores um maior ônus argumentativo na fundamentação das decisões, esse plano regulamentador se revelou frustrado, pela interpretação que continua a prevalecer nos Tribunais Superiores quanto ao alcance desses comandos normativos[390]. De fato, o que se observa é que, a despeito da alteração no texto legislativo, os Tribunais pátrios não vislumbram no dever de fundamentação exauriente algo juridicamente relevante, o que leva à prolação de decisões que tornam difícil a orientação dos jurisdicionados ou de outros órgãos judicantes quanto à prevalência de argumentos que poderão reaparecer em outra discussão futura. Ademais, acabam por complicar a aplicação de precedentes, pela dificuldade de compreender o alcance da decisão e os fundamentos jurídicos relevantes para identificação da controvérsia.

---

387 STJ. 1ª Turma. REsp n. 1.663.459. Rel. Min. Herman Benjamim. DJ 10/05/2017.

388 Pode-se apontar também o acórdão do ED no REsp n. 1.322.791, em que se decidiu que: "*À luz dos incisos III e IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015, o órgão julgador não necessita construir textos individuados para cada um dos casos analisados, quando é possível aferir, sem qualquer esforço, que a fundamentação não é genérica*". (STJ, 1ª Turma, ED no REsp n. 1.322.791, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJ 20.2.2017). No mesmo sentido, também o acórdão proferido nos autos do ED no MS n. 21.315, em que se assentou que: "*O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida*" (STJ, 1ª Seção, ED no MS n. 21.315, Rel. Des. Convocada Diva Malerbi, DJ 15.6.2016).

389 Pesquisa jurisprudencial realizada por Luiz Dellore, em artigo datado de 26.6.2017, apontou que, de 68 acórdãos do STJ em que o art. 489 do CPC/2015 foi analisado pela Corte, houve anulação apenas de 2 julgados por falta de fundamentação (DELLORE, Luiz. Algo mudou na fundamentação das decisões com o Novo CPC? *Jota*. Disponível em: <https://jota.info/colunas/novo-cpc/algo-mudou-na-fundamentacao-das-decisoes-com-o-novo-cpc-26062017>. Acesso em: 21 out. 2017).

390 Com isso, verifica-se a distância entre o texto legal e a norma jurídica dele extraída pelos Tribunais pátrios e, ao mesmo tempo, a dificuldade em superar o entendimento de que a decisão judicial não precisa ser justificada de forma exaustiva, bastando oferecer razões de decidir suficientes para resolver a controvérsia.

O déficit de fundamentação e a ausência de coerência e integridade acabam se irradiando também para outras searas, como a formação dos precedentes. Pode-se invocar, por exemplo, dois julgamentos realizados pelo STF já à luz do CPC/2015. Nos autos do RE n. 651.703[391], o Plenário do STF, em 29.9.2016, julgou constitucional a incidência do ISS sobre as receitas auferidas pelas operadoras de planos de saúde. Em síntese, o STF precisou debruçar-se sobre a regra de competência tributária prevista no art. 156, III, da Constituição, para então identificar a legitimidade da cobrança do ISS sobre as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde, que não prestam serviços médicos por meio de uma obrigação de fazer, mas apenas viabilizam que terceiros prestem os serviços médicos aos usuários dos planos de saúde. Na ocasião, adotando premissas hermenêuticas pós-positivistas[392], a Corte invocou a interpretação econômica[393] para concluir que o constituinte teria distribuído a competência tributária por meio de normas que devem ser interpretadas a partir de uma definição tipológica[394], que daria ao ente tributante maior amplitude na instituição dos tributos, distanciando-se da rigidez conceitual imposta pelo Direito Privado[395]. Esse precedente distanciou-se de inúmeros outros julgados[396] em que se

---

391 STF, Plenário, RE n. 651.703, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 26.4.2017.

392 É o que se infere do seguinte excerto do voto condutor do aresto: "*Sem embargo, não se pode associar essas ideias desenvolvidas pelos tributaristas pós-positivistas com as teorias economicistas, como a da interpretação econômica do fato gerador, cuja concepção se orientava, principalmente, no aumento da arrecadação* […] *Nos dias atuais, ao contrário, a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico não deriva de uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade*".

393 Nesse sentido: "*O segundo princípio delineia que conceitos de Direito Civil devem ser interpretados economicamente – embora respeitado o sentido literal possível das palavras – quando o objetivo da lei tributária imponha, de forma objetivamente justificada, um desvio do conteúdo de Direito Privado*".

394 Confira-se: "*É que uníssona a doutrina no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos, estes pressupostos por uma definição clara e a indicação exaustiva de todas as notas que o compõem, permitem a aplicação do método subsuntivo, ao passo que aqueles, não se definem, mas se descrevem, e pela sua própria abertura, estão voltados à concretização de valores*"

395 E assim concluiu: "*o artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer* […] *a classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar* […] *o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem*".

396 A título ilustrativo, a rigidez conceitual para definição da regra de competência foi adotada o julgamento da contribuição social sobre as remunerações pagas a autônomos e administrativos, em julgamento realizado em 12.5.1994, nos autos do RE n. 166.772, em que consta do voto condutor: "*O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo*". O mesmo raciocínio foi adotado em 5.8.1998, nos autos do RE n. 203.075, quando da análise da incidência de ICMS sobre produtos importados por pessoas físicas, em que se asseverou que "*Desse modo, é de fundamental importância que se busque interpretar os princípios gerais de direito privado, para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal que, por estarem prescritos na legislação comum, não podem ser alterados*

reafirmou a rigidez conceitual das regras de competência tributária previstas na Constituição. Nesse julgamento, não se exigiu qualquer ônus argumentativo mais robusto para justificar o afastamento do entendimento anterior, como seria de supor em um sistema íntegro e coerente, que respeita e valoriza as decisões pretéritas. Poucos meses depois, o Plenário do STF, em sessão de 15.3.2017, julgou inconstitucional a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS. A Corte também se debruçou sobre regra de competência tributária, dessa vez sobre aquela prevista no art. 195, I, "b" da Constituição. Ocorre que, na definição do conceito de "*faturamento ou receita*", a fluidez de uma definição tipológica, ou mesmo a interpretação econômica, sequer são invocadas como uma possível razão de decidir, por qualquer dos Ministros da Corte. O cenário acima, além de revelar um déficit de fundamentação e uma falta de compromisso epistêmico com integridade, leva aos seguintes questionamentos: afinal, como se deve interpretar uma regra de competência? Isso acaba por repercutir sobre os jurisdicionados que, ao se depararem com a instituição de determinado tributo, não terão como identificar se o ente tributante exorbitou ou não sua regra de competência tributária, levando a uma multiplicação de conflitos que poderão ser submetidos ao Poder Judiciário. Os juízes de primeiro e segundo grau, também desorientados quanto à premissa hermenêutica que deverá orientá-los, poderão prolatar decisões conflitantes sobre o tema, muitas das quais poderão vir a transitar em julgado, por diferentes circunstâncias, inclusive pela inobservância de requisitos processuais formais.

De fato, as decisões dos Tribunais Superiores ainda não parecem familiarizadas a um modelo decisório que valoriza os precedentes. Findos os julgamentos dos recursos repetitivos, são firmadas teses, como, no caso acima reportado, do RE n. 651.703: "*As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88*". Ao assim proceder, pretendem os Tribunais tornar vinculante apenas a conclusão dos seus julgados, e não o caminho exegético percorrido para a sua obtenção. Em outros termos, pode-se indagar: as premissas hermenêuticas que orientaram o raciocínio da Corte, para que a referida tese fosse firmada, podem ser abandonadas em outra decisão, versando, por exemplo, sobre a interpretação de uma regra de competência tributária? Se o que vincula os Tribunais inferiores são apenas as conclusões do julgamento

---

pela legislação tributária". Também se adotou a rigidez conceitual em diversos outros julgados da Corte, como se observa na discussão de IOF sobre os saques de cadernetas de poupança (STF, RE n. 232.467, DJ 12.5.2000), ou na discussão sobre a incidência de ISS sobre locação de bens (STF, RE n. 116.121, j. 11.10.2000), ou da incidência de IR sobre indenização de féria não gozadas (RE n. 195.059, de 2.5.2000).

– como a elaboração da tese acima parece sugerir – a resposta pode ser positiva. Contudo, o dever de coerência e integridade levaria a uma conclusão distinta, impondo a necessidade de que a justificativa adotada para as conclusões também seja vinculante, pois somente assim o precedente será capaz de orientar os jurisdicionados. Dialogar com precedentes, portanto, pressupõe que não apenas as teses firmadas sejam vinculantes, mas também que o intérprete possa extrair das decisões razões generalizáveis, que possam ser aplicadas a outras situações que, embora não idênticas, envolvam indiretamente premissas que nortearam o raciocínio que já foi empregado em uma decisão pretérita da Corte. No entanto, os exemplos invocados no parágrafo anterior evidenciam o contrário, sinalizando que, no sistema processual brasileiro, a parte vinculante do precedente é identificada na tese jurídica firmada pelo Tribunal, e não propriamente na *ratio decidendi*, como ocorre em um autêntico sistema de precedentes. Ao assim proceder, o precedente brasileiro se presta a orientar uma situação jurídica bastante limitada, já que, em uma outra situação análoga, que envolva os mesmos institutos jurídicos analisados, o Tribunal poderá abandonar as premissas exegéticas construídas em um precedente anterior, cabendo ao intérprete extrair do precedente apenas uma tese jurídica firmada abstratamente, pouco importando os caminhos percorridos para a sua construção[397]. Com isso, podem ruir todas as tentativas do legislador em promover mudanças nas técnicas de produção dos precedentes e no respeito às decisões pretéritas. Nesse aspecto, os Tribunais Superiores vêm criando teses como se lei fossem, e o entendimento nelas firmado é utilizado de forma desvinculada dos julgados que lhe deram origem, ou seja, sem a análise das circunstâncias fáticas e jurídicas que justificaram a sua edição, como se a tese firmada constituísse um texto normativo independente[398]. Isso é agravado quando os Tribunais, ao fundamentarem suas decisões, apenas indicam a existência de determinado enunciado que, em teoria, constituiria fundamentação idônea e suficiente para a decisão proferida.

Ademais, a despeito das alterações promovidas pelo CPC/2015, os Tribunais pátrios também revelam despreparo para dialogar com precedentes, como há de pressupor

---

[397] Como destacam Dierle Nunes e André Horta, a utilização dos precedentes, no sistema brasileiro, acaba por privilegiar a sumarização da cognição, a padronização decisória superficial e uma justiça de número, preocupada com uma eficiência quantitativa, e não qualitativa (NUNES, Dierle; HORTA, André Frederico. Aplicação de precedentes e distinguishing no CPC/2015: uma breve introdução. In: DIDIER JR., Fredie et al. (Coords.). *Precedentes*. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Grandes Temas no Novo CPC), p. 305).

[398] Dierle Nunes e André Horta ressaltam que o modo como os precedentes são formados e aplicados no Brasil continuam se distanciando do sistema de *stare decisis*, dialogando com uma variante do positivismo jurídico alemão, à época da jurisprudência dos conceitos, por meio da qual se sustentava a capacidade de os Tribunais criarem conceitos universais em um sistema fechado que parte do geral para o singular, e que chega a esse geral com a negligência às singularidades (ibid., p. 304).

um sistema que pretenda valorizá-los. Pode-se suscitar, por exemplo, a discussão envolvendo a incidência de contribuição para a seguridade social do empregador, prevista no art. 195, I, "a", da Constituição, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ao trabalhador. A incidência dessa contribuição sobre verbas trabalhistas pagas aos empregados, de diferentes naturezas, sempre foi alvo de diversas disputas judiciais, como ocorreu em relação aos valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e aos valores pagos nos quinze dias que antecedem a concessão do auxílio doença. Sobre esse tema, o STJ, por meio de recurso repetitivo, nos autos do REsp n. 1.230.857[399], firmou entendimento no sentido de que essa contribuição não incide sobre essas três verbas, em razão de suas naturezas indenizatórias. Por sua vez, o STF, em reiteradas decisões[400], afirmou que analisar a natureza jurídica dessas verbas, para fins de incidência da contribuição previdenciária, demandaria análise da legislação infraconstitucional, de modo que a discussão não se sujeitaria à apreciação da Suprema Corte. Embora questionáveis essas decisões, por demandar análise da regra de competência tributária prevista no art. 195, I, "a", da Constituição, ao reconhecer a natureza infraconstitucional da discussão, tornou-se definitivo o posicionamento do STJ sobre o tema, afastando a incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas. Em diversas dessas decisões que reputaram a discussão como de índole infraconstitucional, o STF efetuou um *distinguishing*, concluindo pela inaplicabilidade de um precedente que seria formado em um caso cuja repercussão geral já havia sido reconhecida e encontrava-se submetida à apreciação da Corte Suprema[401]: o RE n. 565.160, em que se analisaria exatamente a regra de competência prevista no art. 195, I, "a", da Constituição, para definição do conceito de folha de salários, que delimitava a competência da União para instituição da contribuição, em momento anterior à EC n. 20/98[402]. Aqui, deveria o STF ter se debruçado sobre os elementos fáticos e jurídicos que levariam a conclusões distintas sobre a existência ou não de tema constitucional a ser enfrentado pela Corte, haja vista que a discussão sobre os valores que podem ser exigidos pela União, a título desse tributo,

---

399 STJ. 1ª Seção. REsp n. 1.230.957/RS. Rel. Min. Mauro Campbell. DJe 18.3.2014.

400 STF, 1ª Turma, RE n. 956.190, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 3.11.2016; STF, 1ª Turma, ARE n. 954.317, Rel. Min. Edson Fachin, DJ 24.8.2016; STF, 1ª Turma, ARE n. 927.918, Rel. Min. Roberto Barroso, DJ 10.5.2016; STF, Pleno, ARE n. 745.901, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 18.9.2014; STF, Pleno, RE n. 611.505, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ 28.10.2014.

401 É o que se depreende, por exemplo, do RE n. 956.190, em que se decidiu: "*A matéria não se assemelha àquela contida no RE 565.160, inserido na sistemática da repercussão geral sob o Tema 20, que cuida da extensão do conceito de salário para fins de incidência tributária, o que não é o caso dos autos*".

402 Posteriormente à EC n. 20/98, a competência tributária da União, pelo art. 195, I, a, foi estendida para demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

invariavelmente envolve a análise da mesma regra de competência tributária. Contudo, esse cenário evidencia a ausência de técnica decisória para lidar com mecanismos de um sistema de precedentes, como a realização adequada do *distinguishing*. De qualquer forma, tendo o STF reiteradamente reconhecido a natureza infraconstitucional da discussão, diversos julgados do CARF[403] passaram a aplicar o entendimento firmado no recurso repetitivo do STJ, afastando a incidência das contribuições sobre as referidas verbas, já que a palavra final sobre o tema caberia a essa Corte Superior. A própria Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio da Nota PGFN/CRJ n. 485/2016, manifestou-se pela vinculação da Receita Federal ao repetitivo do STJ (REsp n. 1.230.857), de modo que as autoridades fazendárias não poderiam mais exigir a contribuição previdenciária incidente sobre o aviso prévio indenizado pago ao empregado. Muitos contribuintes, amparados pela Solução de Consulta COSIT n. 119, de 7.2.2017[404], passaram a deixar de recolher os tributos e postular a repetição de indébito. Ocorre que, na sessão de 29.3.2017, o STF julgou o RE n. 565.160 – ou seja, aquele com respeito do qual efetuou o *distinguishing* em momento anterior –, firmando a seguinte tese: "*A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998*". Como se nota pela tese firmada, e mesmo pela fundamentação do acórdão, a abrangência da decisão é capaz de superar o entendimento anterior, quanto à ausência de discussão de natureza infraconstitucional, e, mais ainda, é capaz de colocar em dúvida a posição do STJ, que afastara a cobrança da contribuição previdenciária sobre determinadas verbas, independentemente de serem ganhos habituais do empregado. Sem prejuízo das críticas que podem ser feitas a essa decisão – como a introdução do critério da habitualidade para fins de incidência da contribuição previdenciária, insuficiente[405] para a subsunção de determinadas verbas trabalhistas ao âmbito da competência tributária prevista no art. 195, I, "a", da Constituição – fato é que se instalou um cenário de insegurança jurídica: a Procuradoria da Fazenda Nacional manifestou o interesse em reavivar a discussão no STF[406] e, ademais, o CARF deixou de aplicar o recurso repetitivo do STJ[407]. Além disso,

[403] CARF, acórdão n. 2301-004796, j. 30.9.2016; CARF, acórdão n. 2803-004204; entre outros.

[404] Por meio dessa Solução de Consulta COSIT, reconhece-se que a jurisprudência vinculante dos Tribunais Superiores autoriza a restituição ou compensação administrativa de tributos recolhidos indevidamente, independentemente da propositura de ação judicial, quando editado ato da Procuradoria da Fazenda Nacional que reconheça a existência de decisão definitiva dos Tribunais Superiores sobre a matéria.

[405] É que a verba trabalhista paga ao empregado pode ser habitual, mas não necessariamente possuir um caráter remuneratório, caso em que não estaria alcançada pela regra de competência da União prevista no art. 195, I, a da Constituição.

[406] Nota PGFN/CRJ n. 115/2017 e Nota PGFN/CRJ n. 520/2017.

no âmbito do Poder Judiciário, muitos contribuintes já haviam obtido decisões finais favoráveis, em razão da existência de recurso repetitivo do STJ sobre a matéria e da posição anteriormente consolidada pelo STF, reconhecendo a natureza infraconstitucional da discussão. Como se nota, não obstante as alterações promovidas pelo CPC/2015, a ausência de uma técnica adequada para a realização de *distinguishing*, bem como a instabilidade e a falta de fundamentação e de coerência das decisões dos Tribunais Superiores, acabam por contribuir para o trânsito em julgado de decisões conflitantes sobre a mesma matéria. Outrossim, tornam difícil a orientação dos contribuintes, dos entes tributantes e dos próprios órgãos judicantes das instâncias inferiores, contribuindo para um cenário de insegurança jurídica. Por tais razões, a despeito das inovações legislativas, por ora verifica-se que ainda prevalece o antigo modelo decisório arraigado à cultura jurídica pátria, que revela a dificuldade de dialogar com decisões pretéritas, sobretudo em razão do déficit de fundamentação das decisões, que tornam incompreensíveis o âmbito de aplicação do precedente, necessário para que as Cortes inferiores possam aplicá-los ou realizar as adequadas distinções.

O déficit de fundamentação das decisões e a falta de técnica para operar com precedentes também levam à instabilidade jurisprudencial, a despeito das mudanças promovidas na legislação processual. Pode-se mencionar, por exemplo, a discussão sobre a incidência de contribuição previdenciária do empregador sobre verbas pagas aos empregados a título de vale transporte. A 1ª Turma do STJ, no passado e recentemente, vem manifestando entendimento reiterado no sentido de que "*As Turmas que compõe a Primeira Seção do STJ sedimentaram orientação segundo a qual a contribuição previdenciária não incide sobre o auxílio-transporte ou o vale-transporte, ainda que pago em pecúnia*"[408]. Também podem ser identificadas, em passado não distante, decisões da 2ª Turma[409] no sentido de que "*O STJ, adotando posicionamento do Supremo Tribunal Federal, firmou compreensão segundo a qual não incide contribuição previdenciária sobre o vale-transporte devido ao trabalhador, ainda que pago em pecúnia, tendo em vista sua natureza indenizatória*". Diante desse cenário, é de supor que as duas Turmas que julgam matéria tributária entendem que o tributo não é devido. Esses entendimentos encontram-se alicerçados em precedente do STF – RE n. 478.410 – em que se reconheceu

---

[407] CARF, acórdão n. 2301-005168, j. 4.10.2017.

[408] STJ, 1ª Turma, REsp n. 1.598.509, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJ 17.8.2017; AgRg n. 898.932, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJ 14.9.2011.

[409] STJ, 2ª Turma, REsp n. 1.614.585, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 7.10.2016; STJ, 2ª Turma, REsp n. 1.586.940, DJ 24.5.2016; STJ, 2ª Turma, REsp n. 1.498.234, Rel. Min. Og Fernandes, DJ 6.3.2015; STJ, 2ª Turma, MC n. 21.769, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 3.2.2014.

a natureza indenizatória dessas verbas pagas ao empregado a título de vale transporte, razão pela qual não poderia incidir a contribuição previdenciária. Uma leitura atenta desse julgado do STF, no entanto, permite concluir que, para a Corte Suprema, o fato de o vale transporte ser pago em pecúnia não autoriza distinção no tratamento tributário da matéria, ou seja, é irrelevante o fato de o vale transporte ser pago em pecúnia ou não, que sempre ostentará natureza indenizatória. A natureza indenizatória aparece como um *obiter dictum*, embora, para o STJ, isso seria suficiente para configurar a impossibilidade de exigência da contribuição sobre tais valores. Ocorre que, recentemente, as duas Turmas do STJ passaram a firmar entendimento no sentido de que "*é pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o fornecimento de transporte gratuito pelo empregador, desprovido de compensação ou do desconto nos limites estabelecidos pela Lei n. 7.418/85, isto é, de 6% (seis por cento), configura salário in natura de seus empregados, sobre o qual incide a contribuição previdenciária*"[410]. Como se nota, a pacificação da jurisprudência é sempre invocada pelo STJ, sem que sejam enfrentadas questões cruciais: esse novo entendimento é fruto de um *distinguishing*, para situações nas quais há desconto do vale transporte do salário do empregado? Ou trata-se de *overruling*, a superação do entendimento jurisprudencial anterior? Afinal, se o que escorava a jurisprudência do STJ era o entendimento do STF de que tal verba teria natureza indenizatória, posição mantida pela Corte Suprema até os dias atuais, qual a relevância do desconto realizado pelo empregador, diante do fato de que as verbas pagas ao empregado a título de vale-transporte sempre ostentarão natureza indenizatória? Sendo uma verba de natureza indenizatória, em quaisquer circunstâncias, não estaria fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, cuja incidência pressupõe que os valores pagos ao empregado tenham um caráter remuneratório, e não indenizatório? Nenhuma dessas questões são enfrentadas nas referidas decisões, que se limitam a invocar a jurisprudência consolidada do Tribunal, sem que seja possível extrair uma racionalidade decisória, evidenciando um déficit de fundamentação e uma dificuldade de diálogo com os precedentes anteriores. Tal cenário, a despeito das inovações do CPC/2015, também acaba por gerar insegurança jurídica, bem como dificuldades aos jurisdicionados e aos órgãos judicantes das instâncias inferiores para se orientarem por meio dos precedentes das Cortes Superiores, ocasionando risco de prolação de decisões conflitantes sobre a mesma matéria.

[410] STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJ 19.12.2016. No mesmo sentido: STJ, 1ª Turma, AgInt no REsp n. 1.575.672, Rel. Min. Regina Helena Costa, DJ 14.9.2016.

Também no contexto do combate ao formalismo exacerbado, as alterações promovidas pelo CPC/2015 parecem esbarrar no modelo decisório anterior, e ainda cultua a observância estéril às formas processuais. Mesmo à luz da nova legislação processual, o STJ mantém jurisprudência[411] no sentido de que é ônus da parte comprovar a existência de feriado local, no ato de interposição do recurso, a fim de evidenciar a tempestividade recursal, não sendo admitida a comprovação posterior. Nesse contexto, há que se destacar que a comprovação posterior da tempestividade recursal em nada prejudica as partes do processo. No entanto, não obstante os inúmeros esforços do legislador no sentido de privilegiar as decisões de mérito, o STJ vem adotando interpretação literal ao art. 1.003, § 6º[412], do CPC/2015, inadmitindo recursos que não tenham comprovado, no ato de interposição, a existência de feriado local, desprezando toda a carga principiológica que imporia um abrandamento na exigência de requisito formal. Outro exemplo de manutenção do formalismo exacerbado pode ser identificado em julgado da 1ª Turma do STJ, nos autos do ARESP n. 1.054.022[413], que inadmitiu recurso especial em que a parte impugnou apenas parte dos fundamentos da decisão agravada. Os fundamentos impugnados eram autônomos e independentes[414], ou seja, caso acolhidas as razões recursais, a decisão poderia ser reformada, ainda que parte dos fundamentos da decisão recorrida não tivessem sido impugnados pela parte recorrente. Contudo, escorando-se em interpretação formal de que todos os fundamentos da decisão atacada deveriam ser impugnados, a 1ª Turma acabou inadmitindo o recurso, sem que o mérito fosse analisado.

A resistência à primazia da decisão de mérito também pode ser identificada em decisão da 3ª Turma do STJ, nos autos do REsp n. 1.639.314[415]. Como apontado anteriormente, o CPC/2015, visando a combater o rigor imposto pelos Tribunais Superiores na análise do requisito do prequestionamento, disciplinou no art. 1.025 que

---

411 Nesse sentido: AgInt no AREsp nº 1.064.113/SE, Rel. Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, 3ª Turma, julgado em 27/6/2017, DJe 2/8/2017; AgInt no REsp nº 1.626.179/MT, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, 3ª Turma, julgado em 7/3/2017, DJe 23/3/2017; AgInt no AREsp nº 1.005.100/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, 1ª Turma, julgado em 23/5/2017, DJe 29/5/2017; AgInt no AREsp nº 990.221/MT, Rel. Ministra Assusete Magalhães, 2ª Turma, julgado em 4/5/2017, DJe 10/5/2017; AgInt no AREsp nº 1.024.123/MG, Rel. Ministra Nancy Andrighi, 3ª Turma, julgado em 23/5/2017, DJe 31/5/2017; AgInt no AREsp nº 991.944/GO, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, 4ª Turma, julgado em 20/4/2017, DJe 5/5/2017.

412 Art. 1003. § 6o O recorrente comprovará a ocorrência de feriado local no ato de interposição do recurso.

413 STJ, 1ª Turma, AREsp n. 1.054.022, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 24.10.2017.

414 A necessidade de impugnação de todos os fundamentos da decisão impugnada, sob a perspectiva do CPC/73, encontra-se em discussão na Corte Especial do STJ, nos autos dos EAREsps ns.701.404 e 831.326. A posição a ser firmada nesse precedente provavelmente será mantida à luz do CPC/2015, em razão da semelhança na redação do art. 932, III, do CPC/2015 e do art. 544, § 4º, I, do CPC/73, a despeito das alterações legislativas que prestigiam a solução de mérito.

415 STJ, 3ª Turma, REsp n. 1.639.314, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ 10.4.2017.

"*consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade*". O intuito do legislador era impedir que recursos fossem inadmitidos pela falta de prequestionamento, quando a parte opunha embargos de declaração na instância de origem, que acabavam sendo rejeitados. Ocorre que, ao interpretar esse dispositivo, nos autos do referido REsp n. 1.639.314, a 3ª Turma entendeu que

> […] *a admissão de prequestionamento ficto (art. 1.025 do CPC/15), em recurso especial, exige que no mesmo recurso seja indicada violação ao art. 1.022 do CPC/15, para que se possibilite ao Órgão julgador verificar a existência do vício inquinado ao acórdão, que uma vez constatado, poderá dar ensejo à supressão de grau facultada pelo dispositivo de lei.*

Ou seja, a despeito dos esforços para abrandar os rigores do prequestionamento, na visão do STJ a mera oposição de embargos declaratórios na instância de origem não é suficiente, sendo impostos óbices e requisitos não previstos no art. 1.025, inviabilizando a apreciação do mérito recursal.

O cenário acima é agravado quando, inclusive após o advento do CPC/2015, o STJ mantém entendimento[416] pela impossibilidade de sobrestamento de recursos destinados aos Tribunais Superiores que não superem o juízo de admissibilidade, mesmo quando se tratar matéria submetida a recurso repetitivo pendente de julgamento. Ou seja, os Tribunais de segundo grau permanecem[417] autorizados a deixar de aplicar os precedentes das Cortes Superiores quando o recurso padecer de vícios que impedem a sua admissão, sendo que, pelo exposto acima, o formalismo exacerbado continua a nortear os juízos de admissibilidade recursal. Esse ambiente, invariavelmente, favorece a prolação e o trânsito em julgado de decisões que contrariem os precedentes, restando aos litigantes a via da ação

---

[416] É o que se infere da ementa do ED no Ag Int no AREsp n. 1.051.998 (STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJ 11.9.2017), em que se decidiu pela manutenção da inadmissibilidade recursal, mesmo quando existente recurso repetitivo pendente de julgamento: "*Diante da impossibilidade de conhecimento do Agravo em Recurso Especial, mostrava-se irrelevante aguardar o julgamento do REsp 1.336.026/PE (Rel. Ministro OG FERNANDES), submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC/73, haja vista que a questão ali discutida - como reconhecido pelo próprio embargante - é de mérito, não havendo falar em sobrestamento de recurso que não ultrapassara o juízo de admissibilidade. Nesse sentido: STJ, AgRg nos EREsp 1.445.340/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 17/03/2016*".

[417] Esse entendimento já era pacificado à luz do CPC/73, quando a Corte Especial do STJ firmou entendimento no sentido de que: "*Não se cogita do sobrestamento do feito para aguardar a solução da questão de mérito submetida ao rito dos recursos repetitivos, quando o apelo não ultrapassa os requisitos de admissibilidade*" (STJ, Corte Especial, AgRg no EREsp n. 1.275.762, Rel. Min. Castro Meira, DJ 10.10.2012).

rescisória como mecanismo para a adequação da decisão transitada em julgado à jurisprudência uniformizada pelas Cortes Superiores.

Nesse ponto, os altos índices de inadmissão dos recursos destinados ao STJ refletem os rigores impostos pelos Tribunais pátrios na análise de requisitos formais. Conforme *Boletim Estatístico do Superior Tribunal de Justiça*[418], no ano de 2016 foram julgados 223.404[419] Agravos em Recurso Especial, ou seja, recursos interpostos contra decisões de inadmissão de recursos especiais pelos Tribunais de origem. Desse total, houve provimento de apenas 4,95% dos recursos, o que significa que, para mais de 95% dos casos, a decisão do Tribunal de origem, reputando inadmissível o recurso, tornou-se definitiva. Esse elevado número de decisões finais proferidas pelo Tribunal de segundo grau pode conter inúmeras decisões que contrariam os precedentes das Cortes Superiores, e acabam por transitar em julgado de forma dissonante com a jurisprudência consolidada.

Face às considerações anteriores, verifica-se, a partir dos julgados acima destacados, proferidos já à luz da nova legislação processual, que as mudanças promovidas pelo CPC/2015 podem revelar-se insuficientes para oferecer maior segurança jurídica e igualdade aos litigantes. A prolação de decisões conflitantes entre si, consoante exposto, é ínsita à atividade interpretativa, haja vista a indeterminação dos textos legais que levam os intérpretes, investidos de funções jurisdicionais, a diferentes conclusões quanto ao conteúdo e alcance das normas aplicáveis a uma determinada situação fática. No entanto, tal indeterminação é agravada em um contexto em que as decisões, mesmo dos Tribunais superiores, padecem de vícios de fundamentação e não oferecem à comunidade jurídica a justificação das razões que levaram à conclusão quanto à prevalência de um argumento em detrimento dos demais envoltos à discussão jurídica. Ou ainda, agravada pela ausência de coerência nos julgados dos Tribunais Superiores, que abandonam premissas interpretativas adotadas em uma decisão pretérita, sem fornecer aos jurisdicionados as razões que levaram a esse afastamento de uma premissa adotada anteriormente.

Isso resulta na proliferação de conflitos, no aumento de litigiosidade e na dificuldade de compreensão, pelos próprios órgãos judicantes das instâncias inferiores, quanto às premissas interpretativas que devem nortear a resposta que o ordenamento jurídico deve oferecer a determinado conflito. Ademais, o trânsito em julgado dessas decisões conflitantes depende de outros fatores, como a ausência de mecanismos e de

---

[418] Disponível em: http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/sumario.asp. Acesso em 8.11.2017.

[419] Apenas a título comparativo, o número de recursos especiais julgados – ou seja, julgamentos em que o cerne da controvérsia não era o juízo de admissibilidade recursal pelo Tribunal de origem – foi de 83.763.

técnicas decisórias para aplicação dos precedentes emanados das Cortes responsáveis pela interpretação das normas infraconstitucionais e constitucionais. Ou ainda, tal fenômeno é potencializado quando a tutela jurisdicional não seja eficiente, prendendo-se a formalismos inúteis que podem impedir uma solução de mérito efetiva e equânime, fazendo prevalecer decisões proferidas no curso do processo, sem que sejam realizados juízos de correção que as adéquem ao posicionamento tido como compatível pela ordem jurídica, de acordo com as Cortes responsáveis pela uniformização de intepretação. E, nesse aspecto, o CPC/2015 trouxe avanços significativos no plano dogmático. No entanto, as modificações legislativas ainda esbarram: (i) nas dificuldades dos Tribunais pátrios de operarem e dialogarem com precedentes; (ii) na resistência à adoção de um modelo decisório que se presta a justificar as escolhas interpretativas realizadas pelos julgadores, e impõe um dever de coerência com as decisões anteriores; e (iii) no culto exacerbado às formas processuais, que muitas vezes impedem a efetividade da tutela jurisdicional.

Com isso, evidencia-se que o modelo decisório adotado pelos Tribunais pátrios, no exercício da função jurisdicional, não assegura aos litigantes um tratamento equânime. Dois contribuintes, quando ingressam com uma ação para afastar a incidência de determinado tributo, deveriam receber uma mesma resposta jurídica dos Tribunais. No entanto, diversas circunstâncias, ínsitas à forma como o Poder Judiciário brasileiro concebe o exercício da jurisdição, e também inerentes ao modelo decisório que impera na jurisprudência pátria, podem acarretar em tratamentos distintos. Ou seja, o trânsito em julgado de decisões conflitantes, embora indesejado pelo ordenamento jurídico, não é vislumbrado como uma patologia a ser superada pelos Tribunais. Tanto é assim que nem mesmo mudanças na legislação processual foram capazes de levá-los a adotar técnicas decisórias para mitigar os riscos de sua ocorrência. Foi visto, no capítulo anterior, que a coisa julgada que estabiliza decisões conflitantes já foi analisada pelo STF há mais de setenta anos, trazendo conflitos de difícil solução entre segurança jurídica e igualdade, que causam enorme incômodo pelos efeitos indesejados provocados. No entanto, caso o modelo decisório que ora se critica continue a prevalecer, os Tribunais permanecerão os próximos setenta anos discutindo o que fazer com essas decisões que transitaram em julgado de forma dissonante, sem que sejam adotadas medidas necessárias para mitigar os riscos de que esse fenômeno continue a ocorrer. Esse modelo decisório permite concluir que a igualdade no tratamento aos jurisdicionados é assegurada apenas no plano formal, não havendo garantia de que dois contribuintes, ao ingressarem em juízo com uma ação, receberão o mesmo tratamento do Poder Judiciário. Permite também concluir que a

ocorrência desse fenômeno é menos grave à ordem jurídica do que parece sinalizar, pois é produto de um modelo decisório adotado pelo próprio Poder Judiciário, no desempenho da função constitucional que lhe foi designada para o exercício da jurisdição.

3 A AÇÃO RESCISÓRIA COMO UM INSTRUMENTO PARA A PROMOÇÃO DA IGUALDADE E AS SUAS PARTICULARIDADES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 Ação rescisória e seus contornos

Como exposto, o objeto central do nosso estudo é a análise dos efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado em matéria tributária, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. Nos capítulos anteriores, analisamos a coisa julgada em matéria tributária e as controvérsias que envolvem o tema, sobretudo quando a *res judicata* estabiliza decisões conflitantes com a posição firmada pelos Tribunais Superiores. No presente capítulo, analisaremos a ação rescisória, suas hipóteses de cabimento e a sua importância para a correção de decisões transitadas em julgado que confiram interpretação divergente àquela consolidada pelo STJ ou pelo STF. Posteriormente, examinaremos as peculiaridades dessa ação no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. Consoante examinado no Capítulo 1, a coisa julgada torna imutável e indiscutível a decisão de mérito transitada em julgado, como imperativo da segurança jurídica, impedindo a perpetuação dos litígios. Contudo, há situações excepcionalíssimas em que a manutenção da decisão acobertada pelo manto da coisa julgada pode revelar-se ofensiva ao ordenamento jurídico, razão pela qual o legislador criou mecanismos para a sua desconstituição, mediante o manejo da ação rescisória.

A ação rescisória é uma ação autônoma[420] que tem por objeto desconstituir uma decisão transitada em julgado[421]. Eventualmente, outra pretensão se cumulará: a de novo julgamento da matéria decidida no provimento cuja desconstituição se postula. O juízo de mérito da ação rescisória, portanto, é dividido em duas partes[422]: (i) o juízo rescindente, ou

---

[420] Corrobora o entendimento de tratar-se de uma ação autônoma o fato de o Autor da ação rescisória apresentar uma petição inicial (art. 968 do CPC/2015, correspondente ao art. 488 do CPC/73), devendo o relator determinar a citação do réu (art. 970 do CPC/15, correspondente ao art. 491 do CPC/73), formando uma nova relação processual. Outrossim, por se tratar de uma demanda autônoma, o autor poderá ajuizar mais de uma ação para a atacar a mesma decisão transitada em julgado, desde que por fundamentos diferentes, o que não seria possível caso se tratasse de um recurso, em razão da unicidade recursal. Também consequência da caracterização como uma ação autônoma é que se tem por definitiva, e não provisória, a execução de decisão transitada em julgado, ainda que pendente de julgamento a ação rescisória que visa a atacar esse provimento jurisdicional.

[421] Consoante leciona Barbosa Moreira, a ação rescisória é "*a ação por meio da qual se pede a desconstituição de sentença transitada em julgado, com eventual rejulgamento, a seguir, da matéria nela julgada* (MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 100).

[422] YARSHELL, Flávio Luiz. *Ação rescisória*: juízos rescindente e juízo rescisório. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 27.

iudicium rescindens, em que o Tribunal determina a desconstituição da decisão impugnada, caso o pedido seja julgado procedente; e (ii) o juízo rescisório, ou *iudicium rescissorium*, em que se realiza, caso seja necessário, o novo julgamento da causa.

A partir da definição acima, depreende-se que a ação rescisória não se confunde com um recurso, o qual impede o trânsito em julgado e mantém a litispendência[423]. Ao contrário, a ação rescisória pressupõe o trânsito em julgado, almejando justamente superar a preclusão que já se operou, possuindo a natureza jurídica de uma ação autônoma de impugnação de provimento jurisdicional. A despeito das diferenças entre a ação rescisória e os recursos, algumas semelhanças podem ser identificadas entre esses meios de impugnação de decisões judiciais, já que: (i) ambos constituem meios de revisão de atos decisórios[424]; (ii) em ambos é possível identificar um elemento de cassação da decisão impugnada e outro de substituição por um novo julgamento, haja vista o efeito substitutivo ínsito aos recursos[425, 426]. Diante de tais considerações, a diferença substancial entre esses meios de impugnação de decisões é que os recursos impedem a preclusão, ao passo que a ação rescisória almeja superar a preclusão que já se operou em virtude da coisa julgada. Nas duas hipóteses, temos o exercício da jurisdição, que será vertida para a mesma relação processual (no caso dos recursos) ou para uma relação processual que se formará em uma nova ação (no caso da ação rescisória), o que leva parte da doutrina a sustentar que a criação de uma ação autônoma para impugnar a *res judicata* consiste em mera opção do legislador, a despeito das relevantes repercussões que advêm dessa escolha[427].

Tanto é assim que, no âmbito do direito comparado, diferentes são os tratamentos conferidos ao instrumento para desconstituição da decisão transitada em julgado. No

---

[423] DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 422.

[424] YARSHELL, Flávio Luiz. *Ação rescisória*: juízos rescindente e juízo rescisório. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 31.

[425] Como sustenta Nelson Nery Jr., mesmo nas decisões que rejeitam o recurso e, portanto, confirmam a decisão recorrida, opera-se o efeito substitutivo, de modo que passa a valer e ter eficácia a decisão substitutiva (NERY JR., Nelson. *Princípios fundamentais* – teoria geral dos recursos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 416).

[426] Como leciona Candido Rangel Dinamarco, uma sentença ou acórdão são cassados: (i) quando são anulados; (ii) quando são reformados, com alteração do conteúdo decisório; e (iii) até mesmo quando o conteúdo da sentença ou acórdão é mantido. Para o autor, somente não há cassação, e, tampouco, substituição, quando o recurso é inadmitido (DINAMARCO, Cândido Rangel. *A reforma do Código de Processo Civil*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 128 et seq.).

[427] Para Moacyr Lobo da Costa, a ação rescisória é um remédio híbrido, um misto de ação com função de recurso (COSTA, Moacyr Lobo da. *A revogação da sentença*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 30). Já para José Ignácio Botelho de Mesquita, nas ações autônomas o objeto principal da prestação jurisdicional é o desfazimento do ato decisório, ao passo que nos recursos o desfazimento do ato decisório consiste em um meio para a consecução do objeto da ação principal (MESQUITA, José Ignácio Botelho de. Ação rescisória. *Revista AASP*, São Paulo, n. 27, fev. 1989, p. 49).

direito italiano, inexiste uma ação autônoma de impugnação à decisão transitada em julgado. As hipóteses que ensejariam a rescisão da decisão no ordenamento brasileiro são atacáveis pelo *ricorso per cassazione* ("recurso de cassação")[428], previsto no art. 360 do *codice di procedura civile*, e pela *revocazione* ("revogação")[429], disciplinada no art. 395 desse códex processual. Muitas das hipóteses alcançadas pelo recurso de cassação ou pela revogação correspondem às matérias que ensejam o ajuizamento de ação rescisória no direito brasileiro. No âmbito do direito português, a ação rescisória brasileira aproxima-se da chamada *revisão*[430], um recurso cabível somente após o trânsito em julgado. A doutrina portuguesa diverge sobre a natureza jurídica da revisão, havendo autores que perfilham do entendimento de tratar-se de recurso[431], ou ainda uma natureza híbrida[432], ou mesmo quem sustente tratar-se de ação autônoma[433]. No direito espanhol, a ação rescisória brasileira corresponde à chamada *revisión*[434], tratada como uma ação autônoma no art. 510 da *Ley de Enjuiciamiento Civil*, de 2000, que acabou por colocar fim a uma antiga controvérsia doutrinária quanto à natureza jurídica desse instituto na legislação anterior[435]. Já no direito argentino, não há previsão legislativa equivalente à ação rescisória brasileira[436]. O *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Argentina* não prevê recursos ou ações autônomas

---

[428] Pelo recurso de cassação, ataca-se: (i) o vício de jurisdição, como na hipótese de a decisão ter sido proferida por juízo ordinário, em detrimento da justiça administrativa; (ii) a violação a alguma norma de competência; (iii) a aplicação incorreta de norma jurídica; (iv) a nulidade da sentença ou do procedimento, correspondente ao *error in procedendo*; (v) a inexistência, insuficiência ou contradição na fundamentação. Importante destacar que o recurso de cassação impede a formação da coisa julgada, razão pela qual distancia-se da nossa ação rescisória, que pressupõe a *res judicata* (MANDRIOLI, Crisanto. *Corso di diritto processuale civile*. v. II, 10. ed. Turim: G. Giappichelli, 1995, p. 406).

[429] A *revocazione* é cabível contra: (i) sentença resultado de dolo de uma das partes; (ii) decisão que se baseou em prova falsa, ou quando a parte não pode fazer uso de algum documento por motivo de força maior ou por fato imputável à parte adversa; (iii) sentença prolatada com erro de fato; (iv) decisão que viola a coisa julgada; e (v) sentença prolatada com dolo pelo julgador. Nas hipóteses dos itens (iii) e (iv), a revogação só é cabível contra decisões que ainda não tenham transitado em julgado. Nos demais casos, pode ser utilizada mesmo após o trânsito em julgado (CÂMARA, Alexandre Freitas. *Ação rescisória*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 9).

[430] As hipóteses de cabimento de revisão, previstas no art. 771 do Código de Processo Civil de Portugal, em sua quase totalidade correspondem às hipóteses de cabimento da ação rescisória no ordenamento brasileiro.

[431] LEAL-HENRIQUES, Manuel. *Recursos em processo civil*. 2. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1992, p. 145.

[432] REIS, José Alberto dos. *Código de Processo Civil anotado*. v. VI. Coimbra: Coimbra editora, 1985, p. 375.

[433] Manuel de Andrade, citado por LEAL-HENRIQUES, Manuel. op. cit., 1992.

[434] As hipóteses de cabimento da *revisión*, a exemplo do direito português, em muito se assemelham às matérias impugnáveis pela ação rescisória no ordenamento brasileiro.

[435] Alguns autores, à luz da legislação revogada, entendiam tratar-se de um recurso, como sustentava Jaime Guasp (GUASP, Jaime. *Derecho procesal civil*. t. II. Madri: Civitas, 1998, p. 715). Outros autores perfilhavam do entendimento de tratar-se de uma ação autônoma, como defendido por Ferrándiz (FERRÁNDIZ, Leonardo Prieto-Castro. *Derecho procesal civil*. 5. ed. Madri: Tecnos, 1989, p. 297).

[436] CÂMARA, Alexandre Freitas. op. cit., p. 13.

para atacar decisões transitadas em julgado[437]. Como se verifica, a exemplo do ocorrido no direito comparado, poderia o legislador ter optado por conferir à ação rescisória outra natureza jurídica. No entanto, desde o início de sua previsão na sistemática processual brasileira, sempre optou-se por regulá-la como uma ação autônoma.

No contexto da evolução histórica na legislação processual brasileira, a ação rescisória encontra-se prevista no ordenamento pátrio desde as Ordenações Filipinas[438], sendo, posteriormente, disciplinada pelo Código de Processo Civil de 1939[439]. O Código de 1973 corrigiu o equívoco[440] de ligar a ação rescisória aos casos de nulidade da sentença[441]. Assim, a partir desse diploma processual, a ação rescisória passou a prestar-se não apenas a anular a decisão transitada em julgado, mas sim a rescindi-la.

Com o advento do CPC/2015, o legislador autorizou expressamente o cabimento da ação rescisória: (i) não apenas contra sentenças de mérito, como aludia o art. 485 do CPC/73, mas também contra outras decisões de mérito – o que abrange decisões interlocutórias, sentenças, decisões de relator ou acórdãos –, já que, com a nova legislação processual, há a possibilidade de serem proferidas diferentes decisões que possuem o aptidão para formar a coisa julgada; (ii) contra determinadas decisões terminativas que, embora não tenham apreciado o mérito da demanda, impedem a nova propositura da ação; (iii) contra determinadas decisões de inadmissibilidade recursal, e que, portanto, não tenham examinado o mérito, colocando fim a uma controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria; e (iv) contra decisão que contrarie entendimento do STF sobre constitucionalidade de lei ou ato normativo[442] – como previsto nos arts. 525, § 15, e

---

[437] No âmbito do direito processual argentino, Juan Carlos Hitters aponta tratar-se de trabalho doutrinário lidar com essa lacuna legislativa, comparativamente a outros ordenamentos processuais do direito comparado, de modo a viabilizar que, em determinadas situações excepcionalíssimas, a decisão transitada em julgado seja revista em virtude de alguma circunstância transcendente que a torne intoleravelmente injusta (HITTERS, Juan Carlos. *Revisión de la cosa juzgada*. 2. ed. La Plata: Platense, 2001, p. 7).

[438] As Ordenações Filipinas, embora muito alteradas, constituíram a base do Direito Português até a promulgação dos sucessivos Códigos do século XIX, sendo que muitas disposições tiveram vigência no Brasil até o advento do Código Civil de 1916.

[439] Os arts. 798 e 799 disciplinavam ser cabível o ajuizamento de ação rescisória para anular decisão transitada em julgado, quando proferida por juiz peitado, impedido, ou incompetente ratione materiae; com ofensa à coisa julgada; contra literal disposição de lei; quando fundada em prova cuja falsidade se tenha apurado no juízo criminal. Já o art. 800 desse diploma processual trazia interessante disposição, estabelecendo que "a injustiça da sentença e a má apreciação da prova ou errônea intepretação do contrato não autorizam o exercício da ação rescisória". A ação rescisória, portanto, tinha um conteúdo exclusivamente processual, qual seja, o reconhecimento da nulidade da sentença.

[440] O art. 798 do CPC/39, que trazia as hipóteses de cabimento da ação rescisória, expressamente aludia à nulidade da sentença transitada em julgado, quando proferida com os vícios ensejadores à propositura da ação rescisória.

[441] CÂMARA, Alexandre Freitas. *Ação rescisória*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 6.

[442] Essas novas hipóteses estão alinhadas à importância que o CPC/2015 atribuiu aos precedentes, como pode ser observado em diversos dispositivos do novo Código.

535, § 8º, do novo código processual –, caso em que o início da fluência do prazo decadencial de dois anos é deslocado para a data do trânsito em julgado da decisão do STF. Analisaremos as hipóteses de cabimento da ação rescisória mais adiante, à luz da novel legislação.

A ação rescisória, na qualidade de uma ação autônoma, tem natureza constitutiva[443, 444], o que significa que a procedência do pedido de rescisão, em princípio, tem por condão extirpar do mundo jurídico a decisão transitada em julgado. Nas hipóteses em que é necessário o rejulgamento da causa, a natureza do juízo rescisório variará conforme a pretensão do processo original.

O objeto principal da ação rescisória será sempre a desconstituição da decisão transitada em julgado, já que nem sempre haverá um novo julgamento da lide. A desconstituição – ou rescisão – da decisão transitada em julgado, como aponta Barbosa Moreira[445], não se confunde com a declaração de nulidade do provimento jurisdicional acobertado pela *res judicata*[446]. A nulidade converte-se em mera rescindibilidade nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, o que significa que o legislador elencou situações graves em que se torna possível desconstituir o provimento jurisdicional, no processo que será instaurado pelo ajuizamento da ação rescisória. Por tal razão, isso não impede que a decisão transitada em julgado, a despeito dos vícios que a maculam, irradie efeitos até que seja desconstituída mediante rescisão. Assim, não se deve estabelecer uma relação necessária entre os vícios processuais do processo originário e a ação rescisória, pois esta possui espectro mais amplo.

3.2 As decisões rescindíveis e as hipóteses de cabimento de ação rescisória à luz do CPC/2015

A ação rescisória pode funcionar como importante instrumento para a desconstituição de decisões transitadas em julgado que contrariem o entendimento firmado pelos Tribunais Superiores sobre determinada matéria. Antes de investigar a evolução jurisprudencial que levou à paulatina admissão do manejo da ação rescisória com essa

---

443 SOUZA, Bernardo Pimentel. *Introdução aos recursos cíveis e à ação rescisória*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 721.

444 VIDIGAL, Luís Eulálio de Bueno. *Comentários ao Código de Processo Civil.* v. VI, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 39.

445 MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 107.

446 Em regra, com o trânsito em julgado, as nulidades são sanadas pela eficácia sanatória da coisa julgada, de modo que não se pode mais reconhecer a invalidade dos atos processuais viciados (CÂMARA, Alexandre Freitas. *Ação rescisória*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 24).

finalidade, analisaremos brevemente a maior amplitude que o CPC/2015 conferiu a esse instrumento de desconstituição da *res judicata*, seja por ampliar as decisões passíveis de serem atacadas pela ação, seja por introduzir novas hipóteses para o seu cabimento.

Para a propositura da ação rescisória, fazem-se necessários alguns requisitos, a saber: (i) existência de uma decisão rescindível, ainda que não tenham sido empregados todos os recursos cabíveis[447]; (ii) invocação razoável[448] de uma das causas de rescindibilidade de julgamento[449]; e (iii) a observância ao prazo decadencial de dois anos.

3.2.1 As decisões rescindíveis à luz do CPC/2015

No que concerne às decisões rescindíveis, a nova legislação processual acabou por encampar diversos entendimentos jurisprudenciais que, já sob a égide da legislação revogada, ampliavam o cabimento da ação rescisória para além da literalidade das disposições legais. O CPC/73, em seu art. 485, aludia à necessidade de uma "*sentença de mérito*" transitada em julgado, como condição à propositura da ação rescisória[450]. Contudo, atendendo aos anseios doutrinários, o CPC/2015 disciplina ser rescindível a "*decisão de mérito*", o que abrange decisão interlocutória[451], sentença, decisão monocrática de relator ou acórdão, desde que tenham transitado em julgado. Nesse contexto, o art. 356[452] da nova legislação processual, autoriza o julgamento antecipado parcial de mérito, por meio de decisão que, embora não ponha fim à fase cognitiva do procedimento comum, aprecia o mérito da ação. Por tal razão, há a possibilidade de serem proferidas, ao longo do processo,

---

[447] Nesse sentido é o teor da Súmula n. 514 do STF, editada à luz do CPC/73, segundo a qual "*Admite-se ação rescisória contra sentença transitada em julgado, ainda que contra ela não se tenha esgotado todos os recursos*".

[448] A falha na indicação das causas que servem de fundamento para a ação rescisória não impede o julgador de atribuir a correta qualificação jurídica às razões expostas na inicial. Nesse sentido: RSTJ 48/136; STJ, 3ª Seção, AR 3565; STJ, 1ª Seção, AR 4446.

[449] Previstas anteriormente no art. 485, do CPC/73, e atualmente disciplinadas no art. 966, no art. 525, § 15, no art. 535, § 8º e no art. 658 do CPC/15

[450] A justificativa para tal opção do antigo legislador era que, em princípio, as sentenças terminativas – que não apreciam o mérito da lide – tinham seus efeitos projetados apenas para dentro do próprio processo, extinguindo-o e formando a coisa julgada formal. Apenas as sentenças que julgam o mérito, acolhendo ou rejeitando a pretensão do autor, projeta seus efeitos para fora do processo, ou seja, para o plano do direito material. Por tal razão, não haveria necessidade e tampouco utilidade em se permitir a desconstituição da decisão terminativa pelo manejo da ação rescisória, haja vista que sempre seria possível o ajuizamento de uma nova ação fundada no mesmo pedido e na mesma causa de pedir, ocasião em que o mérito poderá ser apreciado.

[451] É o que corrobora o enunciado n. 336 do Fórum Permanente de Processualistas Civis: "*Cabe ação rescisória contra decisão interlocutória de mérito*".

[452] Art. 356. *O juiz decidirá parcialmente o mérito quando um ou mais dos pedidos formulados ou parcela deles: I - mostrar-se incontroverso; II - estiver em condições de imediato julgamento, nos termos do art. 355.*

várias decisões que possuem aptidão de formar coisa julgada material, sendo atacáveis por ação rescisória[453].

Ademais, o CPC/2015[454], em seu artigo 966, § 2º, autoriza o ajuizamento de ação rescisória contra determinadas decisões de inadmissibilidade recursal que, a despeito de não terem examinado o mérito, impedem a propositura de nova demanda[455] [456] ou, ainda, impedem o conhecimento do recurso[457] [458]. O novo código processual ainda pôs fim à antiga controvérsia jurisprudencial[459] quanto ao cabimento de ação rescisória para impugnar apenas capítulos da decisão[460].

Assim, com o advento do CPC/2015, a ação rescisória ganhou maior amplitude, sendo ampliado o rol de decisões atacáveis por essa ação, ainda que muitas das novas disposições legais tenham apenas incorporado o entendimento jurisprudencial predominante já à época do CPC/73.

3.2.2 As causas de rescindibilidade

No presente tópico, analisaremos as causas de rescindibilidade que não guardam relação com a hipótese objeto central do nosso estudo, qual seja, a de desconstituição da

---

[453] DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 423.

[454] Em verdade, trata-se de antigo entendimento doutrinário (cf., entre outros: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil:* arts. 444 a 475. t. V. Rio de Janeiro: Forense, 1997; THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 1, 39. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003; YARSHELL, Flávio Luiz. *Ação rescisória*: juízos rescindente e juízo rescisório. São Paulo: Malheiros, 2005). Tal entendimento, a despeito da controvérsia jurisprudencial sobre o tema, chegou a ser encampado pela jurisprudência do STJ, ainda sob a égide do CPC/73 (cf. STJ, 2ª Turma, REsp n. 1.217.321/SC, Rel. Mn. Herman Benjamin. j. 18.10.2012).

[455] Trata-se das hipóteses previstas no art. 486, § 1º do CPC, em que a propositura de nova ação está condicionada à correção do vício que deu causa à extinção do processo sem resolução do mérito. Não sendo sanável o vício, ou não concordando com a decisão terminativa, a parte poderá propor ação rescisória.

[456] Nesse sentido, é o que disciplina o art. 486, § 1º:
Art. 486. O pronunciamento judicial que não resolve o mérito não obsta a que a parte proponha de novo a ação. § 1º No caso de extinção em razão de litispendência e nos casos dos incisos I, IV, VI e VII do art. 485, a propositura da nova ação depende da correção do vício que levou à sentença sem resolução do mérito.

[457] Trata-se das decisões que inadmitem recurso de forma indevida, impedindo o conhecimento do recurso. É o que ocorre, por exemplo, em relação a determinada decisão que julga deserto um determinado recurso, em que pese o recolhimento das custas de preparo. Nesse caso, pode ocorrer de a parte não ter motivo para rescindir a decisão da instância de origem, mas, todavia, terá fundamento para rescindir a decisão unipessoal do relator, caso a referida decisão venha a transitar em julgado.

[458] Nesse aspecto, o legislador acolheu entendimento jurisprudencial já existente à luz do CPC/73. Nesse sentido, cf., dentre outros: STJ, 3ª Turma, RESp n. 636.251; STJ, 2ª Seção, AR n. 466.

[459] Nesse sentido, já admitindo a rescisória para impugnar apenas capítulo de honorários, à luz do CPC/73: STJ, REsp 894.750; negando o cabimento: STJ, AgRg no RESP n. 1.117.811.

[460] O art. 966, § 3º acabou por encerrar o debate, viabilizando o manejo da ação rescisória nessa hipótese, consoante *in verbis*:
Art. 966 § 3o A ação rescisória pode ter por objeto apenas 1 (um) capítulo da decisão.

decisão transitada em julgado que conflita com o posicionamento dos Tribunais Superiores, o que será enfrentado no próximo item. Embora decisões envolvendo relações jurídico-tributárias possam ser rescindidas pelos fundamentos que agora serão apresentados, a maioria dessas hipóteses versam sobre *error in procedendo*[461], envolvendo outros valores juridicamente relevantes tutelados pelo legislador que escapam do escopo do nosso trabalho, introduzindo elementos que podem prejudicar a análise da proteção pela segurança jurídica em confronto com a igualdade, como delimitado no objeto do nosso estudo.

Estabelece o inciso I do art. 966 do CPC/2015 – correspondente ao art. 485, inciso I, do CPC/73 – que a decisão judicial transitada em julgado é rescindível quando proferida *por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz*[462]. Assim, uma vez praticados esses crimes pelo julgador, as partes poderão rescindir a decisão acobertada pelo manto da coisa julgada[463]. Para o presente estudo, a ausência de imparcialidade do julgador[464], ou mesmo eventual conluio com as partes do processo, agrega outros elementos à análise da boa-fé do contribuinte que, eventualmente, esteja amparado pela *res judicata* afastando o recolhimento de determinado tributo. Nesse contexto, a legitimidade da confiança depositada pelo contribuinte naquele provimento jurisdicional pode ser comprometida pela ausência de imparcialidade do prolator da decisão transitada em julgado, razão pela qual

---

[461] As decisões podem ser impugnadas em virtude de: (i) *error in judicando*, ou seja, quando a decisão se encontra equivocada, hipótese em que deverá ser reformada; e (ii) *error in procedendo*, quando o vício não é da conclusão ou do conteúdo, mas sim da atividade de produção da decisão, hipótese em que a decisão deverá ser invalidada, ainda que a decisão esteja correta. Na lição clássica de Calamandrei, o *error in procedendo* consiste na desobediência à lei, enquanto o *error in iudicando* consiste em uma errada declaração da lei (CALAMANDREI, Piero. *Opere giuridiche.* v. VIII. Nápoles: Moterano, 1989, p. 285 et seq.).

[462] O legislador indicou tipos penais que, pela sua gravidade, não podem ser chancelados pela autoridade da coisa julgada (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo curso de processo civil*: tutela dos direitos mediante procedimento comum. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 588).

[463] Para a propositura da ação, não é necessária a condenação criminal, bastando que a conduta seja comprovada nos autos da ação rescisória, como reconhece a doutrina (MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 107; BUENO, Cassio Scarpinella. *Código de Processo Civil Interpretado*. Antonio Carlos Marcato (Coord.). São Paulo: Atlas, 2004, p. 1475; DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 474).

[464] O comprometimento à imparcialidade do julgador é um elemento necessário à rescindibilidade da decisão transitada em julgado com fundamento nessa hipótese. Tanto é assim que, conforme entendimento doutrinário, caso o julgador que tenha cometido os aludidos crimes tenha sido vencido em eventual julgamento colegiado, não se deve admitir a ação rescisória (cf. BUENO, Cassio Scarpinella. *Código de Processo Civil Interpretado*. Antonio Carlos Marcato (Coord.). São Paulo: Atlas, 2004, p. 1475; NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 829; MOREIRA, José Carlos Barbosa. op. cit., p. 109).

poderá restar prejudicada a proteção pela segurança jurídica, nos termos em que se busca analisar no presente estudo.

Também é rescindível a decisão transitada em julgado prolatada *por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente*, nos termos do art. 966, inciso II, do CPC/2015, correspondente ao art. 485, inciso II, do CPC/73[465]. No que concerne ao impedimento, coloca-se em dúvida a imparcialidade do julgador prolator da decisão. Tanto o impedimento quanto a incompetência, ademais, violam a regra do juiz natural, configurando também um *error in procedendo*, por suprimir um pressuposto de validade processual da ação na qual o contribuinte, eventualmente, tenha obtido uma decisão favorável, afastando a obrigação tributária. Por tais razões, os impactos da violação à regra do juiz natural, para o pleno exercício da atividade jurisdicional, podem comprometer a proteção à intangibilidade da coisa julgada, tal qual concebida no plano constitucional, agregando, portanto, um elemento que escapa ao escopo do presente estudo. Por consequência, a base da confiança depositada pelo contribuinte, que poderia eventualmente justificar a manutenção dos efeitos provocados pela decisão rescindida, também poderá ser comprometida nessa hipótese. Essa questão processual também prejudica a análise que se pretende fazer no plano do direito material, na relação que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas.

Também rescindível é a decisão que *resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei*, como disciplina o inciso III do art. 966 do CPC/2015, correspondente ao art. 485, inciso III, do CPC/73[466]. Nessa hipótese de rescindibilidade, busca-se impedir que as partes se utilizem do processo para fins ilícitos, o que ofenderia a boa-fé processual. Aqui, o cabimento da rescisória relaciona-se com conduta da parte[467], e não do julgador[468]. A ausência da boa-fé e os fins ilícitos almejados também prejudicam a análise da proteção da confiança pelo contribuinte, caso obtenha decisão afastando a obrigação de recolher determinado tributo.

---

[465] É de se observar, pois, que apenas a incompetência absoluta e o impedimento geram a rescindibilidade pelo manejo da ação rescisória. Já a incompetência relativa e a suspeição são sanadas pela coisa julgada (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo curso de processo civil*: tutela dos direitos mediante procedimento comum. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 589).

[466] A nova legislação processual acresceu apenas a coação, não existente na legislação pretérita.

[467] Para que a decisão seja rescindível, é necessário que haja nexo de causalidade entre a conduta da parte vencedora e a decisão rescindenda (MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 125).

[468] RIZZI, Sérgio. *Ação Rescisória*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 71.

O art. 966, inciso IV – também com seu correspondente na legislação processual revogada – disciplina ser rescindível a decisão que *ofender a coisa julgada*[469, 470]. Trata-se de mecanismo de preservação da coisa julgada material que tenha se formado em outro processo, impedindo que a sua autoridade seja infirmada por decisão posterior[471]. Aqui, a existência de uma prévia decisão transitada em julgado, em sentido contrário à segunda decisão favorável ao contribuinte, também abala a base de confiança no segundo comando decisório, acrescentando elemento estranho ao escopo do presente estudo, que pode comprometer a análise da segurança jurídica, tal qual almejada em nosso trabalho.

Pelo inciso VI, do art. 966, do CPC, também é rescindível a decisão transitada em julgado quando *se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória*. Para a rescisão com base nesse fundamento, é imprescindível que a decisão transitada em julgado tenha adotado, como razão de decidir, exclusivamente a prova reputada como falsa. Assim, deve-se verificar se a conclusão a que chegou a decisão transitada em julgado se sustentaria com base em outros fundamentos além da prova, caso em que não será possível o manejo da rescisória[472, 473]. Nesse cenário, a falsidade da prova que, eventualmente, tenha consistido no único fundamento que levou o contribuinte a obter uma decisão favorável, afastando a obrigação tributária, também compromete a base da confiança e a boa-fé do contribuinte e, por tal razão, escapa ao objeto do nosso estudo.

É rescindível também a decisão transitada em julgado *quando obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova*[474] *cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável*, como

---

469 A ofensa à coisa julgada ocorre não apenas quando a decisão rescindenda pronunciar-se sobre matéria idêntica já apreciada anteriormente por outra decisão transitada em julgado, como ainda quando deixe de levar em consideração a coisa julgada como questão prejudicial (DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 486).

470 De fato, havendo nova manifestação judicial sobre a mesma matéria, independentemente de estar em conformidade ou não como restou decidido anteriormente, haverá ofensa à coisa julgada, sendo rescindível a segunda decisão (SOUZA, Bernardo Pimentel. *Introdução aos recursos cíveis e à ação rescisória*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 825-826).

471 CÂMARA, Alexandre Freitas. *Ação rescisória*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 48.

472 YARSHELL, Flávio Luiz. *Ação rescisória*: juízos rescindente e juízo rescisório. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 325; MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 134.

473 O STJ já julgou improcedente ação rescisória com base nesse fundamento, quando a decisão transitada em julgado escorou-se em outros documentos que não o supostamente falso (STJ, REsp n. 471.732, Rel. Min. Luiz Fux. J. 18.3.2004).

474 A prova nova a que alude o dispositivo compreende também aquela já existente no curso da primeira ação, mas que somente pode ser utilizada pelo autor após o trânsito em julgado, por motivos alheios à sua vontade (YARSHELL, Flávio Luiz. op. cit., p. 329; MOREIRA, José Carlos Barbosa. op. cit., p. 136-137).

previsto no art. 966, inciso VII do CPC/2015[475]. Como ressalta Fredie Didier Jr.[476], trata-se de hipótese que se presta a corrigir a injustiça da decisão, e não um *error in procedendo*, de forma que a decisão transitada em julgado é, na espécie, válida, mas apresenta um vício que precisa ser sanado. Nessa hipótese de rescindibilidade em exame, a falta da produção da prova capaz de assegurar pronunciamento judicial favorável ao Fisco também pode comprometer a base de confiança no provimento jurisdicional transitado em julgado, acrescentando um componente alheio ao escopo do nosso estudo.

Já o art. 966, inciso VIII, do CPC/2015, correspondente ao art. 485, inciso IV, do CPC/73, estabelece ser rescindível a decisão *fundada em erro de fato verificável do exame dos autos*[477]. Para a rescisão com base nesse fundamento[478]: (i) o erro de fato deve ser determinante para a conclusão a que chegou a decisão; (ii) o fato deve ser incontroverso ao longo da lide[479]; e (iii) não pode ter ocorrido pronunciamento judicial sobre o fato. O erro de fato deve ser apurável mediante simples exame dos autos, não se admitindo produção de provas para a demonstração do erro em que incorreu a decisão rescindenda[480]. De todas as hipóteses, essa é a que mais se aproxima do objeto do nosso estudo, por justificar, em princípio, a proteção à legítima confiança do contribuinte que se louvou da decisão transitada em julgado, ainda que baseada em um erro de fato que posteriormente leva à sua rescisão. Contudo, as eventuais nuances do caso concreto, e os impactos do erro do fato na percepção causada ao contribuinte quanto à legitimidade do comando decisório, tornam

---

[475] O CPC/73, em seu art. 485, inciso VII, aludia apenas ao documento novo, razão pela qual se entendia que a obtenção de outros meios de prova não ensejava a rescisão. A maior amplitude dessa hipótese de cabimento da ação rescisória, agora passível de ser fundada em qualquer prova nova, é objeto de crítica doutrinária, por possibilitar o manejo da ação com base em simples provas testemunhais novas, ou ainda em novos laudos periciais, reabrindo toda a discussão já encerrada, em ofensa à segurança jurídica (BARIONI, Rodrigo. Da ação rescisória. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR., Fredie; TALAMINI, Eduardo; DANTAS, Bruno (Coords.). *Breves comentários ao novo Código de Processo Civil.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 215).

[476] DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 500.

[477] Para Didier, também trata-se de hipótese de rescisão que visa a sanar uma injustiça da decisão transitada em julgado, pela má valoração da situação fática discutida na lide (ibid., p. 506).

[478] SANCHES, Sydney. Ação rescisória por erro de fato. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 44, out./dez. 1986.

[479] Acerca da ausência de controvérsia sobre o fato, Barbosa Moreira aponta que ela pode se manifestar de três formas: o fato pode não ter sido alegado por nenhuma das partes; uma parte pode ter admitido expressamente a alegação de outra; ou uma parte pode simplesmente ter deixado de contestar a alegação da outra parte (MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 149).

[480] MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo curso de processo civil*: tutela dos direitos mediante procedimento comum. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 589.

difícil qualquer consideração apriorística e generalizante[481]. Por tais motivos, diante das vicissitudes que o caso concreto pode apresentar, nosso estudo será centrado apenas na rescisão da decisão transitada em julgado que conflite com a posição dos Tribunais Superiores sobre a matéria decidida.

Por fim, o CPC/2015 também disciplina, em seu art. 658, ser rescindível a decisão que homologa partilha amigável: *se feita com preterição de formalidades legais*; *se preteriu herdeiro ou incluiu quem não o seja*; ou, nos casos de partilha amigável, homologada pelo juiz, *quando houver dolo, coação, erro essencial ou intervenção de incapaz*. Tais hipóteses são inaplicáveis ao tema objeto do nosso estudo.

3.2.3 A rescisão da decisão transitada em julgado que conflita com a posição dos Tribunais Superiores: violação à norma jurídica e à Súmula n. 343 do STF

Analisadas as demais hipóteses de cabimento da ação rescisória, passamos àquele que é o tema central do objeto do nosso estudo, qual seja, a desconstituição da decisão transitada em julgado, na hipótese de conflito com a jurisprudência dos Tribunais Superiores, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. Ainda sob a égide do CPC/73, a jurisprudência pátria admitia, em determinadas circunstâncias, o cabimento de ação rescisória quando a decisão transitada colidisse com o entendimento dos Tribunais Superiores sobre a matéria, pelos fundamentos que serão adiante expostos. Mais recentemente, com o CPC/2015, o legislador trouxe duas novas hipóteses específicas de cabimento de ação rescisória para desconstituir decisões que divirjam do entendimento do STF sobre a matéria, deslocando ainda o termo inicial do prazo decadencial de dois anos para a sua propositura.

Na vigência do CPC/73, o manejo de ações rescisórias, na hipótese em exame, tinha por fundamento o art. 485, inciso V, do *códex* processual revogado. Esse dispositivo aduzia ser cabível o ajuizamento de ação rescisória quando a decisão transitada em julgado violasse literal disposição de lei. Com o CPC/2015, passou-se a prever o cabimento da ação rescisória quando a decisão transitada em julgado *violar manifestamente norma jurídica.* Embora o dispositivo do código revogado aludisse à literal disposição de lei, a doutrina[482] entendia, mesmo à época em que vigente o CPC/73, que esse dispositivo não

[481] Pode-se conjecturar, por exemplo, um erro de fato clamoroso que torna a decisão transitada em julgado incompatível até mesmo com a subsunção do comando decisório à situação fática vivenciada pelo contribuinte, que desencadeia a obrigação tributária.

[482] Nesse sentido, dentre outros: MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 131; YARSHELL, Flávio Luiz. *Ação rescisória*:

podia ser interpretado restritivamente, sendo considerado rescindível o provimento jurisdicional que violasse o direito em tese[483]. Outrossim, a própria referência à "lei" nunca foi interpretada restritivamente, de modo que sempre se entendeu cabível a ação rescisória inclusive contra violação à Constituição Federal, medida provisória, entre outros. Com o CPC/2015, o legislador acolheu as críticas doutrinárias à antiga redação, conferindo maior amplitude a essa causa de rescindibilidade, que doravante passa a contemplar a violação a qualquer norma jurídica, o que inclui leis ordinárias, delegadas, estaduais, municipais, normas constitucionais, regimentais, administrativas, costumeiras internacionais, decorrentes de leis orgânicas, medidas provisórias, decretos, etc.[484] A norma poderá ser uma regra jurídica ou um princípio[485]. Pode ainda ser norma material ou de direito processual, razão pela qual a ação rescisória poderá se prestar a corrigir um *error in procedendo* ou ainda um *error in judicando*[486, 487].

Por muito tempo, na jurisprudência pátria, o cabimento da ação rescisória por suposta violação à lei, em caso de decisões que conflitassem com a intepretação conferida pelos Tribunais Superiores, encontrou óbice na Súmula n. 343, do STF, segundo a qual "*não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais*". Essa súmula nasceu do entendimento de que os enunciados normativos comportam interpretações divergentes[488], sendo tal divergência legítima e razoável, razão pela qual a adoção de uma, dentre as possíveis correntes interpretativas existentes, não ofenderia o direito em tese e, por isso, não geraria rescindibilidade. Por meio da corrente doutrinária

---

juízos rescindente e juízo rescisório. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 323; CÂMARA, Alexandre Freitas. *Ação rescisória*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 54.

483 Também no âmbito jurisprudencial esse entendimento chegou a ser encampado, como se observa da ementa do REsp n. 332.615, em que se assentou que: "*A expressão 'violar literal disposição de lei', contida no inciso V do art. 485 do CPC deve ser compreendida como violação do direito em tese*" (STJ, RESP 332615/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 1.4.2004).

484 DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 488.

485 MAZZEI, Rodrigo; GONÇALVES, Tiago Figueiredo. Primeiras linhas sobre a disciplina da ação rescisória no CPC/15. In: MACÊDO, Lucas Buril de; PEIXOTO, Ravi; FREIRE, Alexandre (Orgs.). Processo nos Tribunais e meios de impugnação às decisões judiciais. Salvador: Jus Podivm, 2015 (Coleção Novo CPC – Doutrina selecionada, v. 6), p. 253.

486 SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de Direito Processual Civil*. v. III, 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1973, p. 455; THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 1, 39. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 767.

487 A jurisprudência pátria também reconhece o cabimento da ação rescisória nessa hipótese tanto para *error in iudicando* quanto para *error in procedendo*: STJ, 3ª Seção, AR n. 2810, Rel. Min Laurita Vaz, DJ 1.2.2008; STJ, 2ª Seção AgRg na AR 4180, Rel. Min. Sidnei Beneti, DJ 2.4.2009.

488 Ademais, o referido verbete sumular parte do pressuposto de que o ordenamento pátrio é dotado de uma série de mecanismos para mitigar os efeitos decorrentes dessas divergências hermenêuticas, como incidentes de uniformização de jurisprudência, embargos de divergência, entre outros.

traduzida em tal súmula, qualquer interpretação razoável do enunciado normativo é compatível com a norma interpretada e, por isso, não a ofende, de modo que não se pode rescindir um provimento judicial que se baseou em uma, dentre as diversas interpretações possíveis de um mesmo dispositivo[489, 490].

Contudo, como exposto no primeiro capítulo, com o advento da EC n. 42, a observância aos precedentes passa a ser cada vez mais valorizada pelo ordenamento pátrio, de modo que os rigores da Súmula n. 343 passaram a ser flexibilizados, na hipótese de a decisão transitada em julgado conflitar com o entendimento dos Tribunais Superiores sobre a matéria.

3.2.3.1 A Súmula n. 343 e a interpretação de normas infraconstitucionais

No âmbito infraconstitucional, a corrente da interpretação razoável foi, por muito tempo, reiteradamente reafirmada perante o STJ[491], de modo a repelir o cabimento da ação rescisória em decorrência de divergências interpretativas entre Tribunais acerca de uma mesma disposição legal[492]. No entanto, afastando-se dessa teoria, e prestigiando o papel do Superior Tribunal de Justiça na uniformização da jurisprudência[493], a 1ª Seção do STJ e as Turmas que a compõem passaram a proferir decisões afastando a Súmula n. 343, de modo a admitir o cabimento de ações rescisórias quando a interpretação da lei questionada era contrária à jurisprudência consolidada pelo próprio STJ sobre determinada matéria.

Com efeito, nos Embargos de Divergência no REsp n. 928.302[494], de relatoria do Min. José Delgado, a 1ª Seção do STJ deixou de aplicar a Súmula n. 343 do STF, para julgar o mérito de ação rescisória, em caso no qual a decisão rescindenda contrariava interpretação dada pelo STJ sobre determinada matéria[495]. Ratificando tal posicionamento,

---

489 CÂMARA, Alexandre Freitas. *Ação rescisória*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 58.

490 Nesse sentido: "*Para ser julgado procedente, o pedido rescindendo deduzido em ação rescisória fulcrada no inc. V do art. 458 do CPC depende, necessariamente, da existência de violação, pelo v. acórdão rescindendo, a literal disposição de lei. A afronta deve ser direta – contra a literalidade da norma jurídica – e não deduzível a partir de interpretações possíveis, restritivas ou extensivas, ou mesmo integração analógica*". (STJ, 2ª Seção, AR 720. Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 9.10.2002).

491 RSTJ 4/179, STJ-RT 656/186; STJ, 1ª Seção, AR 3525, Min. Eliana Calmon, j. 8.10.08, DJ 4.5.09.

492 O STJ afastava a aplicação da Súmula n. 343 do STF "*quando, à época em que foi proferida a decisão rescindenda, não havia divergência de interpretação em torno da questão em litígio*" (STJ, 1ª Seção, REsp 8224-AgRg, Min. Gomes de Barros, j. 18.12.1991, DJU 16.3.1992). No mesmo sentido: RTJ 97/19; STJ 3ª T, REsp 933.988, Min. Sidnei Beneti, j. 24.5.2011, Dj 6.6.2011; RT 808/419.

493 Ressalte-se que, com o advento da Lei n. 11672/2008 e a criação dos recursos repetitivos representativos de controvérsia, a função do STJ e do STF de uniformizar a jurisprudência ganhou mais evidência, alinhando-se ao escopo da EC n. 42, de oferecer uma prestação jurisdicional mais célere e equânime.

494 STJ. 1ª Seção. ERESP 928.302/DF. Rel. Min. José Delgado. DJe 19.5.2008.

495 A propósito, confira-se trecho do voto-vista do Min. Teori Zavascki, que propõe a revisão da jurisprudência tradicional quanto ao alcance desse verbete sumular: "*Assim, portanto, na linha da jurisprudência tradicional, o acórdão embargado deveria ser mantido. Todavia, a exemplo do já ocorreu*

nos autos dos Embargos em Divergência em RESP n. 960.523[496], a 1ª Seção do STJ reafirmou sua posição quanto ao cabimento da ação rescisória contra decisão que contrariasse o entendimento firmado pelo STJ sobre a matéria[497]. Ocorre que, a despeito do posicionamento adotado nesses julgados, a jurisprudência da própria 1ª Seção da Corte, por vezes, mostrava-se vacilante, muitas vezes mantendo a posição anterior, reputando ser incabível o manejo da ação rescisória quando houvesse interpretações divergentes entre Tribunais, ainda que a decisão rescidenda contrariasse a posição do STJ sobre a matéria[498].

Assim é que, em razão das divergências no âmbito do Tribunal, a Corte Especial do STJ acabou por posicionar-se sobre o tema, nos autos do REsp n. 736.650[499], entendendo ser incabível o ajuizamento da ação rescisória – ou seja, aplicando a Súmula n. 343 – somente quando a pacificação da jurisprudência do STJ em sentido contrário ao acórdão rescindendo ocorrer posteriormente à sua prolação[500]. Em outros termos, no contexto da violação a normas infraconstitucionais, entende a Corte Especial do STJ que, enquanto não há posição dessa Corte Superior sobre a matéria, considera-se inevitável a existência de interpretações divergentes entre os demais Tribunais. Desse modo, durante o tempo em que se mantiver a divergência, sem a definição da questão de direito pelo STJ,

---

em relação às ações rescisórias em matéria constitucional, é tempo de reavaliar essa jurisprudência. Várias razões recomendam reservas à aplicação da súmula 343/STF também em rescisórias fundadas em alegação ofensa a lei federal. […] *A existência de interpretações divergentes da norma federal, antes de inibir a intervenção do STJ (como recomenda a súmula), deve, na verdade, ser o móvel propulsor para o exercício do seu papel de uniformização. Se a divergência interpretativa é no âmbito de tribunais locais, não pode o STJ se furtar à oportunidade, propiciada pela ação rescisória, de dirimi-la, dando à norma a interpretação adequada e firmando o precedente a ser observado; se a divergência for no âmbito do próprio STJ, a ação rescisória será o oportuno instrumento para uniformização interna; e se a divergência for entre tribunal local e o STJ, o afastamento da Súmula 343 será a via para fazer prevalecer a interpretação assentada nos precedentes da Corte Superior, reafirmando, desse modo, a sua função constitucional de guardião da lei federal*"

496 STJ. 1ª Seção. ERESP 960.523/DF. Rel. Min. José Delgado. DJe 29.9.2008.

497 Na ocasião, o mesmo Ministro Teori Zavascki novamente se manifestou: "*A existência de interpretações divergentes da norma federal, antes de inibir a intervenção do STJ (como recomenda a súmula) deve, na verdade, ser o móvel propulsor para o exercício de seu papel de uniformização. Por esse motivo, entende-se que a não aplicação da Súmula 343 no âmbito da uniformização da legislação federal se encontra em consonância com a relevante função institucional atribuída ao STJ pela Constituição Federal*".

498 STJ, 1ª Seção, ERESP 930.999/DF, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 3.8.2009; STJ, 1ª Seção, AR n. 3525, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 8.10.2008.

499 STJ, Corte Especial, REsp n. 736.650, Rel. Min. Antonio Carlos Ferreira, DJ 1.9.2014.

500 Do aresto desse julgado, depreende-se: "*A ação rescisória, fundada no art. 485, V, do CPC, pressupõe violação frontal e direta de literal disposição de lei, sendo certo, ainda, que a adoção pela decisão rescindenda de uma dentre as interpretações cabíveis não enseja a rescisão do decisum. Incidência da Súmula n. 343/STF* […] *A pacificação da jurisprudência desta Corte em sentido contrário e posteriormente ao acórdão rescindendo não afasta a aplicação do enunciado n. 343 da Súmula do STF. Firmado o posicionamento deste Tribunal Superior quanto à interpretação de determinada norma infraconstitucional, torna-se cabível a ação rescisória contra julgado proferido em data posterior à pacificação, desde que contrário ao entendimento que se consolidou no STJ, afastando-se, em tal hipótese, a incidência do referido enunciado sumular*".

aplica-se a Súmula n. 343, sendo incabível o ajuizamento de ação rescisória. No entanto, para a Corte Especial, caso sobrevenha precedente do STJ, não será mais possível atacar a decisão transitada em julgado que contrariá-lo, ainda que dentro do prazo decadencial[501]. No entendimento firmado pela Corte Especial, a ação rescisória somente é cabível caso já exista precedente do STJ, e a decisão transitada em julgado contrariá-lo, caso em que se afasta o óbice do verbete sumular. Portanto, somente se entende cabível o manejo da ação rescisória para fazer prevalecer posicionamento do STJ firmado antes da coisa julgada. Com o advento do CPC/2015, e a força atribuída aos precedentes, Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha[502] sustentam que, mesmo que o posicionamento do STJ tenha se firmado, em um precedente obrigatório, posteriormente ao trânsito em julgado da decisão rescindenda, será cabível o ajuizamento da ação rescisória, contanto que dentro do prazo decadencial, para concretizar o princípio da unidade do Direito e da igualdade.

Diante dessas considerações, é necessário distinguir duas situações. Na primeira hipótese, há um precedente do STJ, de observância obrigatória, no momento *T1*, e a coisa julgada ocorre no momento *T2*. Aqui, torna-se possível o manejo da ação rescisória, pois a decisão transitada em julgado (em *T2*) violou a norma jurídica, tal como interpretada anteriormente (em *T1*) pelo Tribunal responsável constitucionalmente pela sua interpretação.

Entretanto, a situação revela-se mais delicada na segunda hipótese. Aqui, a coisa julgada é formada no momento *T1*, somente sobrevindo um precedente obrigatório do STJ no momento *T2*. No momento *T1*, não havia interpretação consolidada sobre o tema, razão pela qual não é possível conceber que a decisão transitada em julgado tenha violado a norma jurídica, porquanto adotou uma, dentre as possíveis escolhas interpretativas, sem que houvesse qualquer precedente capaz de constranger a interpretação. Entender que a decisão teria violado a norma jurídica, nessa hipótese, seria supor que o conteúdo da norma sempre estivera contido no dispositivo interpretado, o que implicaria a adoção do cognitivismo interpretativo criticado no capítulo anterior. Autorizar o manejo da ação rescisória, nesse caso, em que sequer havia precedente obrigatório quando do trânsito em

---

[501] Ao apreciar os embargos de declaração opostos neste mesmo processo, a Corte Especial assim se manifestou: "Os embargos de declaração não constituem recurso adequado para, apenas, reapreciar questão decidida no acórdão embargado, que aplicou o enunciado n. 343 da Súmula do STF, por entender que não cabe ação rescisória contra acórdão proferido **antes da pacificação da jurisprudência** neste Tribunal Superior, mesmo que o referido aresto tenha adotado orientação diversa da que atualmente se encontra consolidada (STJ, Corte Especial, ED REsp n. 736.650, Rel. Min. Antonio Carlos Ferreira, DJ 1.12.2014).

[502] DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 496.

julgado, implicaria transformar a ação rescisória em um recurso, tornando provisórias todas a decisões acobertadas pela *res judicata*, o que contraria exatamente a sua função de estabilizar uma relação jurídica controvertida, como exposto alhures. Por outro lado, caso não seja proposta a ação rescisória, dentro do prazo decadencial, a situação de desigualdade, que é o tema central do nosso estudo, se perpetuará em caráter definitivo, haja vista que, consoante exposto no primeiro capítulo, a superveniência desse precedente do STJ é incapaz de fazer cessar a eficácia da coisa julgada, colocando o contribuinte por ela beneficiado em um cenário de amplo favorecimento, sob uma perspectiva da livre concorrência, e, por consectário, em clara violação à isonomia.

Em nosso entendimento, exclusivamente na hipótese de relações jurídico-tributárias continuativas, deve ser admitido o cabimento da ação rescisória, mesmo quando inexistente o precedente do STJ ou quando ele sobrevenha após a formação da coisa julgada. Em se tratando de relações jurídicas instantâneas, por outro lado, há de se preservar a *res judicata*, pelas razões expostas no parágrafo anterior, tornando incabível o manejo da ação rescisória para atacar a decisão conflitante com o precedente obrigatório do STJ que lhe é posterior. A diferença no tratamento se justifica porque, em se tratando de relações continuativas, os efeitos da decisão transitada em julgado serão projetados no tempo, inclusive para o momento posterior ao precedente do STJ, quando então o comando decisório passa a violar a norma jurídica por ele interpretada. A propositura da ação rescisória não significa a rescisão automática da *res judicata*, haja vista que o contribuinte estará autorizado, pela decisão transitada em julgado, a deixar de recolher o tributo e reaver o indébito do passado. A segurança jurídica há de servir para calibrar os efeitos decorrentes da desconstituição da coisa julgada, como adiante será examinado.

A nosso ver, essa interpretação também é a que melhor se coaduna aos ideais de igualdade e de livre concorrência plasmados na Constituição. Em se tratando de relações jurídico-tributárias continuativas, enquanto não sobrevier precedentes do STJ e do STF sobre a matéria controvertida, a decisão transitada em julgado provavelmente será uma patologia decorrente da interrupção do curso natural do processo, como exposto no capítulo anterior. Isso porque, considerando que os tributos são sempre instituídos por leis, dotadas de generalidade e abstração, eventuais controvérsias interpretativas são sempre extensíveis a inúmeros contribuintes. Desse modo, enquanto inexistir precedente do STJ ou do STF (caso se trate de controvérsias que envolvam matéria constitucional) sobre a matéria, o trânsito em julgado de alguma decisão favorável a um determinado contribuinte revelará alguma anomalia processual, pois as Cortes responsáveis pela uniformização da

matéria ainda não se pronunciaram sobre a questão. Caberá ao ente tributante, por cautela, propor a ação rescisória enquanto não firmado posicionamento que se manifeste sobre a validade do tributo. Caso contrário, o ente tributante passará a depender, para fazer cessar a eficácia da coisa julgada, da edição de Súmula Vinculante ou de uma Resolução do Senado, somente aplicáveis, logicamente, para o caso de decisões proferidas pelo STF envolvendo temas constitucionais. Assim, caso não se admita a propositura da ação rescisória, para adequação da coisa julgada a um precedente posterior do STJ, um problema de difícil solução será erigido, tal como exposto no primeiro capítulo, pois a desigualdade provocada pelo Poder Judiciário, no exercício de sua jurisdição, poderá acarretar nefastos efeitos para a sociedade como um todo, em razão da estabilização de uma relação jurídica que se protrai no tempo, em caráter indefinido. Nessa perspectiva, não se pode admitir – ou, ao menos, devem ser adotadas as medidas necessárias à mitigação de riscos – que dois jurisdicionados, em ações que envolvam relações jurídico-tributárias continuativas, obtenham respostas distintas do Poder Judiciário, e que esse comando decisório se perpetue no tempo, em virtude dos efeitos altamente indesejados provocados. A ação rescisória, nesse aspecto, há de servir como um importante instrumento para correção de um potencial cenário de desigualdade que venha a ser provocado pelos órgãos jurisdicionais, a depender do teor dos precedentes das Cortes responsáveis pela uniformização da interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais.

Essa posição ora adotada não significa esvaziar por completo a proteção à coisa julgada, já que, enquanto não sobrevier precedente que dirima a questão, o contribuinte poderá deixar de recolher o tributo, pois estará amparado por decisão judicial transitada em julgado. Não se nega que, nessa hipótese, a ação rescisória acaba por aproximar-se de um recurso, que tornará controvertido o alcance da decisão transitada em julgado, quando sequer existia um precedente que devesse nortear a interpretação dos Tribunais. No entanto, haverá uma diferença substancial. Enquanto os contribuintes estiverem aguardando o julgamento de recursos, sujeito aos riscos e às limitações de eventual execução provisória, o contribuinte beneficiado com a coisa julgada não recolherá o tributo, por se tratar de execução definitiva, podendo inclusive reaver todo o indébito postulado na ação originária, já que, como será exposto adiante, a mera propositura da rescisória é incapaz de obstar a execução da decisão rescindenda. Outra diferença substancial, e como também será adiante retomado, é que a segurança jurídica há de servir para calibrar os efeitos decorrentes da desconstituição da decisão transitada em julgado, já que o contribuinte possui expectativa legítima depositada naquele provimento

jurisdicional, em princípio, definitivo. Há de se reiterar que a solução ora proposta somente é cabível para as relações continuativas, não se justificando tamanha restrição ao instituto da coisa julgada em relações instantâneas, em que inexiste uma perspectiva de projeção do comando decisório para o futuro, que possa impactar sobremaneira na igualdade e livre concorrência. As novas hipóteses de cabimento da rescisória introduzidas pelo CPC/2015, que adiante serão analisadas, embora versem sobre precedentes do STF, reforçam essa conclusão.

3.2.3.2 A Súmula n. 343 e a interpretação de normas constitucionais

No tocante às decisões transitadas em julgado envolvendo interpretação de norma constitucional, o STF por décadas entendeu que os comandos da Súmula n. 343 deveriam ser mitigados, em prol da supremacia da Constituição e da autoridade das decisões do STF sobre temas constitucionais[503]. Isso porque a não aplicação da norma constitucional, da maneira como interpretada pelo STF, geraria um fator de instabilidade ainda maior, uma vez que prestigiaria um tratamento desigual entre os jurisdicionados, ofendendo o princípio da isonomia e a máxima efetividade da norma constitucional[504]. Esse entendimento pelo afastamento da Súmula n. 343 do STF, sempre que a interpretação controvertida envolvesse norma constitucional, sempre foi alvo de inúmeras críticas doutrinárias[505, 506]. Diversos autores, como Octavio de Campos Fischer[507], José Carlos Barbosa Moreira[508] e

---

503 LEAL, Roger Stiefelmann. *O efeito vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 111-112.

504 Ademais, segundo *a ratio* que informa esse enunciado sumular, negar o cabimento da ação rescisória nessa hipótese seria fortalecer as decisões das instâncias ordinárias em detrimento das decisões do Supremo Tribunal Federal, proporcionando a manutenção de julgados contra a orientação da Corte Suprema, o que implicaria afronta à efetividade da Constituição. Essas razões encontram-se bem sintetizadas no voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, nos autos do AgRg no RE n. 328.812 (STF, 2ª Turma, AgRg no RE n. 328.812, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 10.12.2002).

505 Para Humberto Theodoro Júnior, os efeitos da coisa julgada são sempre os mesmos, independentemente da natureza da norma aplicada. Assim, a Constituição, ao elevar a coisa julgada à categoria de garantia fundamental, não lhe diminuiu a força quando a controvérsia envolvesse matéria constitucional. (THEODORO JÚNIOR, Humberto. Ação rescisória e o problema da superveniência do julgamento da questão constitucional. *Revista de Processo*, ano 20, n. 79, jul./set. 1995, p. 170-171).

506 Para Sacha Calmon, a ação rescisória não poderia ser utilizada para correção de divergência versando sobre norma constitucional, pois, do contrário, haveria provisoriedade de todas as decisões que não fossem proferidas pelo STF envolvendo questão constitucional, ainda que já transitadas em julgado, formal e materialmente. Instalar-se-ia, então, um cenário de insegurança jurídica (NAVARRO, Sacha Calmon. 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, fev. 1996, p. 62).

507 FISCHER, Octávio de Campos. Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2002, p. 259-279.

508 MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 117.

Araken de Assis[509], sustentaram que a ação rescisória não se prestaria a desconstituir decisão transitada em julgado em momento anterior ao pronunciamento do STF com ela colidente, sob pena de se tornarem provisórias todas as decisões transitadas em julgado que envolverem matéria constitucional.

A despeito de tais críticas doutrinárias, a jurisprudência pátria[510] por décadas afastou a Súmula n. 343 do STF, entendendo cabível o ajuizamento de ação rescisória, mesmo quando existente divergência interpretativa entre Tribunais, sempre que a decisão transitada em julgado envolvesse interpretação de norma constitucional, para fins de aplicação do precedente do STF sobre a questão[511].

Em que pese ao cenário histórico sobre o tema, o Plenário do STF, em sessão de 22.10.2014, nos autos do RE n. 590.809/RS[512], em julgamento afetado à sistemática de repercussão geral, em aparente revisão ao teor da Súmula n. 343 do STF, decidiu, por maioria de votos, que, ainda que versando sobre controvérsia jurídica de natureza constitucional, não cabe ação rescisória quando a decisão transitada em julgado estiver alinhada à posição do STF à época de sua prolação. Assim, eventual mudança jurisprudencial da Corte Suprema não autorizaria o manejo da ação rescisória[513]. Ao declarar o seu voto, que foi acompanhado pela maioria dos julgadores que compõem o Plenário do STF, o Ministro Marco Aurélio aduziu que a revisão da exegese desta súmula não significaria "*defender o afastamento da rescisória, mas de prestigiar a coisa julgada, se, quando formado o teor da solução do litígio, dividia interpretação*" do próprio STF. Afastou-se, assim, a posição que vinha sendo repisada há décadas pelo STF, na linha de que sempre caberia ação rescisória para controvérsias jurídicas de natureza constitucional para fazer prevalecer a posição da Corte Suprema.

---

509 ASSIS, Araken de. Eficácia da coisa julgada inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Processual*, n. 4, jul. 2003, p. 22.

510 A título ilustrativo, dentre outros tantos julgados sobre o tema, pode-se mencionar: STJ, 3ª Seção, AR n. 1359, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima. j. 8.11.2006; STF, Pleno, RE n. 89.108/GO, Rel. Min. Cunha Peixoto, DJ 19.12.1980. STF, 1ª Turma, RE n. 101.114, 1ª Turma, Rel. Min. Rafael Meyer, DJ 10.2.1984; STF, STF, 2ª Turma, AgRg no RE n. 328.812, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 10.12.2002

511 Essas premissas ficaram tão enraizadas no seio da jurisprudência nacional, que outros tribunais do País também passaram a afastar a Súmula 343 do STF quando ações rescisórias versavam sobre matéria constitucional, como albergado na Súmula 63, do TRF da 4ª Região, e na Súmula 27, do TRF da 3ª Região.

512 STF, Pleno. RE n. 590809, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 21.11.2014.

513 No referido processo, o contribuinte se opôs a uma ação rescisória proposta pela União Federal perante o TRF da 4ª Região, que questionava a decisão rescindenda que havia reconhecido o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos. O contribuinte sustentou, em síntese, que a jurisprudência no STF sobre o tema foi pacífica entre 1998 e 2004, no sentido de se admitir o creditamento do IPI na hipótese *sub judice*, de modo que a mudança deste entendimento, pelo próprio STF, em meados de 2007, não poderia justificar a propositura da ação rescisória, já que do contrário seria causada enorme insegurança jurídica.

Embora a ementa do acórdão[514] em questão sugira uma aplicação abrangente da Súmula n. 343 – ou seja, entendendo incabível a ação rescisória – para qualquer discussão versando sobre matéria constitucional, não é essa a conclusão a que se chega da leitura da íntegra do acórdão[515]. A análise dos votos proferidos leva à conclusão de que, nesse julgado, o STF se limitou a entender incabível ação rescisória em face de acórdão que estiver em conformidade com a jurisprudência predominante do STF à época de sua prolação, ainda que a Corte tenha posteriormente modificado o seu entendimento. Esse entendimento, que decorre da melhor intelecção do acórdão, ficou mais claro em outra decisão do Plenário do STF, quando da apreciação do AgRg na AR n. 2157, de 19.11.2014[516].

Ocorre que, posteriormente a esses precedentes, a jurisprudência do próprio STF mostrou-se vacilante quanto ao alcance da Súmula n. 343, no que tange a controvérsias envolvendo interpretação de norma constitucional. Em razão da dificuldade da Corte de dialogar com os seus próprios precedentes, duas decisões de relatoria do Ministro Luiz Fux[517, 518] e uma decisão do Ministro Celso de Mello[519] sinalizaram o entendimento de que,

---

[514] O acórdão restou vazado nos seguintes termos:
"AÇÃO RESCISÓRIA VERSUS UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. O Direito possui princípios, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões "ação rescisória" e "uniformização da jurisprudência". AÇÃO RESCISÓRIA – VERBETE Nº 343 DA SÚMULA DO SUPREMO. O Verbete nº 343 da Súmula do Supremo deve ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda" (STF, Pleno. RE n. 590809, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 21.11.2014).

[515] Portanto, como se depreende da leitura atenta do acórdão, e à luz dos debates que nortearam a sua prolação, é possível concluir que o STF não afastou o cabimento da ação rescisória para todas as discussões envolvendo matéria constitucional. A Corte apenas reconheceu a aplicação da Súmula na hipótese de haver prévia jurisprudência dominante do STF, e a coisa julgada a ela se amoldar. Havendo mudança posterior do STF sobre o tema, é incabível a ação rescisória e, portanto, aplicável a Súmula n. 343. Não ocorrendo alteração de posicionamento do STF sobre a matéria, sempre que a coisa julgada versar sobre tema constitucional, é cabível a ação rescisória, sendo afastada a Súmula n. 343, conforme jurisprudência consagrada há décadas pela Corte.

[516] Nessa ocasião, foi reiterado que "*Não cabe ação rescisória de decisões proferidas em harmonia com a jurisprudência do STF, ainda que ocorra alteração posterior do entendimento do Tribunal sobre a matéria*".

[517] São elas: STF, Pleno, AR n. 1584. Rel. Min. Luiz Fux. j. 9.4.2015; e STF, Pleno, AR n. 1415. Rel. Min. Luiz Fux. j. 9.4.2015

[518] Nessas duas decisões de relatoria do Ministro Luiz Fux, a Corte deu uma maior amplitude à incidência da Súmula n. 343, entendendo incabível a ação rescisória "*inclusive quando a controvérsia de entendimentos se baseia na aplicação de norma constitucional*". Indicou-se, portanto, que o STF, nos autos do RE n. 590.809, teria mudado seu entendimento sobre a aplicação da Súmula, para estendê-la, inclusive, às matérias constitucionais.

[519] Nos autos do AgRg na AR n. 1417, de relatoria do Rel. Min. Celso de Mello, a pretexto de novamente interpretar o RE n. 590.809, o Pleno do STF entendeu ser inadmissível ação rescisória quando, à época da decisão transitada em julgado, ainda não havia jurisprudência consolidada do STF, mesmo que versando sobre matéria constitucional. No entanto, o voto condutor é contraditório, pois narra a inexistência de

nos autos do RE n. 590.809, a Corte teria superado a antiga jurisprudência, entendendo aplicável a Súmula n. 343 do STF, inclusive quando envolvesse matéria constitucional, independentemente de existência de jurisprudência consolidada do STF sobre o tema à época da formação da coisa julgada. Ao mesmo tempo, outras decisões[520] parecem ter compreendido o real alcance daquele precedente, que se limitou a impedir o cabimento da ação rescisória quando a decisão transitada em julgado estivesse alinhada à jurisprudência da época do STF, que posteriormente veio a ser modificada. Como se vê, após a prolação do RE n. 590.809, o próprio STF passou a oscilar quanto à aplicação da Súmula n. 343, em casos versando sobre interpretação de norma constitucional, contrariando a jurisprudência de décadas da Corte, que sempre entendeu cabível o ajuizamento de ação rescisória nessa hipótese.

Essa celeuma jurisprudencial no STF também repercutiu no STJ, que passou a afirmar reiteradamente[521] que o STF teria superado sua jurisprudência e, doravante, seria plenamente aplicável a Súmula n. 343, mesmo para decisões transitadas em julgado versando sobre interpretação de normas constitucionais[522].

Como se nota, a despeito das posições controvertidas do STJ e do STF quanto ao alcance da Súmula n. 343[523], com o passar dos anos a ação rescisória passou a configurar

---

jurisprudência consolidada do STF à época da decisão transitada em julgado e, ao final, afirma situação oposta.

520 Nos autos da AR n. 2370, o Plenário do STF voltou a delimitar os contornos do RE n. 590.809/RS, ao afirmar a aplicação da Súmula n. 343 para coisa julgada versando sobre norma constitucional, apenas na hipótese específica de superveniente modificação de sua jurisprudência em torno do assunto. Nesse julgado o Ministro Teori Zavascki assentou: *Bem se percebe, portanto, que o Tribunal, nesse julgamento (RE 590.809/RS, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe de 24/11/2014),* ***não operou substancial modificação da sua tradicional e cristalizada jurisprudência no sentido de que a Súmula 343 não se aplica em ação rescisória fundada em ofensa à Constituição****.* […] *Em outras palavras: o que o Tribunal afirmou, naquela oportunidade, foi que a superveniente modificação da jurisprudência do STF não autoriza, sob esse fundamento, o ajuizamento de ação rescisória para desfazer acórdão que aplicara jurisprudência firme até então vigente no próprio STF*. (STF, Pleno, AR n. 2370, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 12.11.2015)

521 Cf: REsp n. 1.428.018, de 19.4.2016; AgRg na AR n. 4485, de 13.4.2016; AR 4361, de 23.9.2015; ED no AgRg no REsp n. 1.196.075, de 13.10.2015; REsp n. 1.452.116, de 4.8.2015.

522 A Procuradoria da Fazenda Nacional também reconheceu esse cenário de instabilidade jurisprudencial do STF e do STJ quanto à aplicação da Súmula n. 343 em matéria constitucional. Nesse contexto, editou o Parecer PGFN n. 1252/2016, recomendando que o ente fazendário deixe de impugnar apenas a tese de que não cabe ação rescisória com base na superveniente orientação jurisprudencial do STF, quando a decisão rescindenda estiver baseada na jurisprudência predominante do STF vigorante à época da prolação. Nos demais casos, recomendou-se a rediscussão do tema, justamente em razão desse cenário jurisprudencial instável, para reafirmar a jurisprudência consolidada há décadas no sentido de que sempre será cabível a ação rescisória quando a coisa julgada versar sobre matéria constitucional.

523 Em síntese, pode-se dizer, pela intepretação conferida pelo STJ e pelo STF ao alcance da Súmula n. 343, que a ação rescisória: (i) é cabível, desde que observado o prazo decadencial de dois anos, quando há precedente do STJ ou do STF sobre a matéria, firmado antes do trânsito em julgado da decisão rescindenda, havendo ou não divergência de interpretação entre Tribunais; (ii) não é cabível quando há divergência entre Tribunais, sem que haja, quando do trânsito em julgado da decisão rescidenda, precedente do STJ sobre a matéria, tal como decidido pela Corte Especial no REsp n. 736.650;

um importante instrumento para a adequação da decisão transitada em julgado ao entendimento dos Tribunais Superiores. Em nosso entendimento, desde que observado o prazo decadencial de dois anos, o manejo da ação rescisória pode funcionar como um mecanismo relevante para impedir a perpetuação de situações de desigualdade provocadas pelo Poder Judiciário, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. Não se nega que, nessas hipóteses, admitir o cabimento da ação rescisória pode gerar um cenário de insegurança jurídica, prejudicando a estabilidade da relação controvertida que a coisa julgada visa a proporcionar. Contudo, a segurança jurídica poderá ser invocada para mitigar os deletérios efeitos decorrentes da desconstituição da decisão transitada em julgado, como adiante será analisado. Cumpre reiterar que a posição ora sustentada cinge-se às relações continuativas. A análise do cabimento da ação rescisória, com essa finalidade, no contexto de relações instantâneas, não está compreendida no escopo do presente trabalho.

3.2.4 O CPC/2015 e as novas hipóteses de cabimento da ação rescisória

Consoante exposto anteriormente, o CPC/2015 promoveu inúmeras alterações na legislação processual, muitas das quais se prestaram a valorizar a observância aos precedentes das Cortes Superiores. Por conta disso, parte da doutrina[524] passou a sustentar que a Súmula n. 343 do STF deve ser superada, por ser incompatível com o sistema adotado pela nova legislação processual. Por outro lado, outra parte da doutrina[525] entende não haver qualquer incompatibilidade entre seu enunciado e a nova legislação processual, como também vem reconhecendo a jurisprudência pátria, que continua a aplicá-la[526].

(iii) é cabível sempre que a matéria controvertida envolva tema constitucional, quando então deverá prevalecer a posição do STF sobre a matéria, exceto se a decisão rescindenda estiver amparada pelo entendimento dessa Corte vigente à época, quando então a eventual alteração do seu posicionamento não possibilitará o manejo da ação rescisória, tal como decidido nos autos do RE n. 590.809, de 22.10.2014.

524 MAZZEI, Rodrigo; GONÇALVES, Tiago Figueiredo. Primeiras linhas sobre a disciplina da ação rescisória no CPC/15. In: MACÊDO, Lucas Buril de; PEIXOTO, Ravi; FREIRE, Alexandre (Orgs.). Processo nos Tribunais e meios de impugnação às decisões judiciais. Salvador: Jus Podivm, 2015 (Coleção Novo CPC – Doutrina selecionada, v. 6), p. 187; SANTOS, Welder Queiroz dos. Ação rescisória no projeto de novo CPC: do anteprojeto ao relatório-geral da Câmara dos Deputados. In: FREIRE, Alexandre et al. (Orgs.). *Novas tendências do processo civil*: estudos sobre o projeto do novo Código de Processo Civil. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 714-715.

525 Essa é também a posição de Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha (DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 495).

526 No âmbito jurisprudencial, a Súmula continua sendo aplicada pelo STF nos termos do entendimento vigente à época do CPC/73, mesmo após o advento do CPC/2015, como ilustram as decisões proferidas nos seguintes processos, dentre outras no mesmo sentido: STF, Pleno, AR n. 1937, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 30.6.2017; STF, Pleno, AR n. 2582, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 20.4.2017; STF, Pleno, AR n.

Com efeito, com o advento do CPC/2015, abrem-se novas possibilidades ao cabimento da ação rescisória, sobretudo no contexto de decisões transitadas em julgado que conflitem com o posicionamento dos Tribunais Superiores. Nesse ponto, caso determinada decisão venha a transitar em julgado, contrariando o teor de um precedente do STJ ou do STF já existente ao tempo de sua prolação, será sempre cabível o ajuizamento da ação rescisória, não apenas com fundamento na violação à norma interpretada pelo precedente (com amparo no art. 966, inciso V), como, também, pela violação ao art. 927 do CPC[527], que impõe a observância obrigatória aos acórdãos proferidos em recursos repetitivos do STJ e do STF sobre a matéria[528].

Ademais, com o CPC/2015 foram também criadas novas hipóteses de cabimento da ação rescisória, que evidenciam ainda mais a importância dessa ação como um mecanismo para correção de situações de desigualdade produzidas pelo Poder Judiciário. Dentre as inovações previstas pela nova legislação, no que concerne à disciplina da ação rescisória, pode-se apontar o direito ao *distinguinshing* previsto no art. 966, § 5º[529]. Esse dispositivo possibilita o manejo da ação rescisória quando a decisão transitada em julgado deixa de fazer a devida distinção entre o caso concreto analisado e o precedente obrigatório[530].

Outra inovação encontra-se no Capítulo que regula o cumprimento de sentenças em face da Fazenda Pública[531]. O artigo 535 disciplinou nova hipótese de cabimento da ação rescisória até então inexistente[532]. Como se depreende dos §§ 5º e 8º[533], caberá ação

---

2572, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 24.2.2017; STJ, 1ª Seção, AR n. 4576, Rel. Min. Napoleão Nunes, j. 14.6.2017; STJ, 2ª Turma, REsp n. 1.664.643, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 18.5.2017.

527 *Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:* […] *III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos.*

528 DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 496.

529 *Art. 966.* […] *§ 5º Cabe ação rescisória, com fundamento no inciso V do caput deste artigo, contra decisão baseada em enunciado de súmula ou acórdão proferido em julgamento de casos repetitivos que não tenha considerado a existência de distinção entre a questão discutida no processo e o padrão decisório que lhe deu fundamento.*

530 Nessa hipótese, caberá ao autor demonstrar que a situação *sub judice* é particularizada por hipótese fática distinta, ou por questão jurídica não examinada no precedente, o que imporia outra solução à lide.

531 Hipótese idêntica de rescisão encontra-se prevista para cumprimentos de sentença que não envolvam a Fazenda Pública, no art. 525, §§ 12 e 15 do CPC/2015.

532 Esta inovação processual está inspirada na ideia de que o Poder Judiciário deve realizar prestação jurisdicional igualitária, de forma a conferir previsibilidade e segurança às suas decisões, tal como enunciado na exposição de motivos do novo código processual. Ademais, busca-se ainda harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, adequando a decisão transitada em julgado à intepretação conferida pela Suprema Corte às normas constitucionais.

533 *Art. 535.* […] *§ 5o Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.*

rescisória quando, após o trânsito em julgado da decisão[534], sobrevier decisão do STF, em controle concentrado ou difuso, reputando inconstitucional a lei ou ato normativo em que fundada a decisão rescindenda, ou reputando incompatível com a Constituição Federal a intepretação da lei em que fundada a decisão rescindenda. A superveniência de um precedente do STF, portanto, possibilita o ajuizamento de ação rescisória com outro fundamento (*art. 525, § 15, e 535, § 8º*) e em outro prazo (*dois anos a contar do trânsito em julgado da decisão do STF, independentemente da data do trânsito em julgado da decisão rescindenda*). De constitucionalidade duvidosa[535], o dispositivo acabou sendo declarado constitucional pelo STF[536].

Em nosso entendimento, os questionamentos quanto à inconstitucionalidade dessa norma somente prosperam em se tratando de relações jurídicas instantâneas[537]. Caso a decisão transitada em julgado envolva relação jurídico-tributária continuativa, essa nova hipótese de cabimento da ação rescisória pode configurar um importante instrumento para corrigir o cenário de desigualdade entre contribuintes que obtiveram respostas distintas do

---

[…] *§ 8o Se a decisão referida no § 5o for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.*

534 Se o precedente do STF é anterior ao trânsito em julgado da decisão rescidenda, a parte que obteve decisão desfavorável poderá: (i) impugnar o cumprimento da sentença, suscitando a inexigibilidade do título executivo com fundamento no art. 535, § 5º, ou 525, § 12; nessa hipótese, não haverá desconstituição da decisão transitada em julgado, mas sim um óbice à pretensão executiva, para reconhecimento de sua ineficácia, pelo que, por exemplo, não será possível eventualmente reaver os valores já pagos em razão da decisão rescindenda, que permanecerá hígida; ou (ii) ajuizar ação rescisória, com fundamento no art. 966, V, pelos fundamentos anteriormente expostos, qual seja, a violação à norma jurídica interpretada pelo precedente obrigatório do STF, ou, ainda, a violação à norma que impõe a observância obrigatória (art. 927, III) às decisões do STF em recursos repetitivo ou em controle concentrado de constitucionalidade

535 Marinoni e Mitidiero, além de criticarem o afastamento da Súmula n. 343 para hipóteses envolvendo matéria constitucional, sustentam também a inconstitucionalidade desse dispositivo, pois: (i) parte da ideia de que somente a interpretação conferida pelo STF é a correta, enveredando para o cognitivismo interpretativo, já que o precedente do STF não declara a norma que sempre preexistiu; (ii) a interpretação conferida pelo STF não pode se sobrepor a interpretações pretéritas, sob pena de esvaziar o controle difuso de constitucionalidade; (iii) não se pode confundir contrariar precedente constitucional com contrariar a Constituição, de modo que, se o STF deve zelar pela uniformidade da Constituição, isso não significa que pode dissolver a coisa julgada; (iv) transforma a coisa julgada em juízo suscetível a condição imprevisível; (v) resguardar uma decisão fundada em lei declarada posteriormente inconstitucional não significa admitir efeitos a uma lei declarada inconstitucional (MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Ação rescisória* – Do Juízo Rescindente ao Juízo Rescisório. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 226-239).

536 A constitucionalidade do art. 535, § 5º, foi declarada nos autos da ADI n. 2418, em que o Pleno do STF decidiu que se trata de dispositivo que busca "*harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, vieram agregar ao sistema processual brasileiro um mecanismo com eficácia rescisória de sentenças revestidas de vício de inconstitucionalidade qualificado*" (STF, Pleno, ADI n. 2418, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 17.11.2016).

537 Tanto é assim que, nos autos do RE n. 730.462 (Tema 733 da repercussão geral), o STF entendeu que a superveniência de precedente do STF não tem o condão de fazer cessar a eficácia de decisão transitada em julgado que envolva relação instantânea, sendo necessário nessa hipótese o ajuizamento de ação rescisória, desde que dentro do prazo decadencial (STF, Pleno, RE n. 730.462, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 9.9.2015).

Poder Judiciário[538]. Os efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado é que precisam ser analisados sob a perspectiva da segurança jurídica, como será retomado adiante.

Ademais, importante destacar também que a redação do artigo 525, §§ 12 e 15 e do art. 535, §§ 5º e 8º, traz à tona a discussão sobre a aplicação dessas hipóteses de cabimento da ação rescisória quando o STF declarar constitucional – ou compatível com a Constituição – um determinado comando legal que foi afastado pela decisão rescindenda, por suposta inconstitucionalidade[539]. Nesse contexto, convém destacar que o art. 741, parágrafo único, do CPC/73, possuía redação bastante semelhante a esses dispositivos da novel legislação processual, embora versasse sobre impugnação de títulos executivos incompatíveis com a posição firmada pelo STF. O STJ acabou por se manifestar sobre a questão, em sede de recurso repetitivo, no sentido de que a norma que excepciona a imutabilidade da coisa julgada deve ser interpretada restritivamente, razão pela qual o dispositivo somente seria aplicável para hipóteses em que o STF declare uma norma inconstitucional, e não o inverso[540, 541]. Contudo, nos autos da ADI n. 2.418[542], o STF entendeu que o referido dispositivo da legislação revogada teria aplicação inclusive na hipótese de lei declarada constitucional pelo STF. Nesse julgamento, no voto condutor do Ministro Teori Zavascki[543], prevaleceu o entendimento de que, ao declarar a

---

[538] Importante destacar que, preocupado com situações em que a *res judicata* esteja há muito tempo perfectibilizada, o legislador, no art. 1057, estabeleceu uma norma de transição, por meio da qual somente as decisões transitadas em julgado após a vigência do CPC/2015 estariam suscetíveis à rescisão prevista no artigo 525, § 15, e no art. 535, § 8º. Trata-se, portanto, de norma que visa a preservar a segurança jurídica diante da transição entre a antiga legislação e o novel códex processual.

[539] Para Daniel Amorim Assumpção Neves, o dispositivo somente é aplicável aos casos em que há declaração de inconstitucionalidade de norma jurídica pelo STF e suas eventuais variantes, ou seja, quando aplica-se norma a determinada situação considerada inconstitucional pela Corte ou, ainda, quando o STF realiza interpretação conforme a Constituição, na hipótese de haver mais de uma interpretação possível e, somente uma delas, ser considerada constitucional (NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual.* Volume único, 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 813).

[540] Nos autos do REsp. n. 720.952-SC, o Ministro Teori Zavascki, então integrante dessa Corte, afirmou que a sentença pode operar ofensa à Constituição Federal em diversas situações, inclusive quando deixar de aplicar norma declarada constitucional pelo STF. Contudo, a excepcionalidade da norma que restringe a intangibilidade da coisa julgada foi determinante para restringir o seu alcance. Tal entendimento foi reafirmado pelo Tribunal em recurso representativo de controvérsia, julgado no REsp n. 1.189.619-PE (STJ, 1ª Seção, REsp n. 1.189.618, Rel. Min. Castro Meira, DJ 2.9.2010).

[541] Da ementa desse acórdão, proferido sob a sistemática de recurso repetitivo, depreende-se: "*Por consequência, não estão abrangidas pelo art. 741, parágrafo único, do CPC as demais hipóteses de sentenças inconstitucionais, ainda que tenham decidido em sentido diverso da orientação firmada no STF, tais como as que: (a) deixaram de aplicar norma declarada constitucional, ainda que em controle concentrado; (b) aplicaram dispositivo da Constituição que o STF considerou sem auto-aplicabilidade; (c) deixaram de aplicar dispositivo da Constituição que o STF considerou auto-aplicável; e (d) aplicaram preceito normativo que o STF considerou revogado ou não recepcionado*".

[542] STF, Pleno, ADI n. 2418, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 17.11.2016.

[543] É o que se depreende do seguinte excerto do voto condutor do aresto: "*Essa hipótese, embora não explicitada nos dispositivos processuais, decorre necessariamente de interpretação sistemática. Com*

constitucionalidade de uma norma, o que se faz é, por consequência, declarar a inconstitucionalidade da interpretação repelida, diante da eficácia dúplice do controle de constitucionalidade. Assim, é provável que as novas hipóteses de cabimento de ação rescisória introduzidas pelos arts. 525, § 15, e 535, § 8º, do CPC/2015 venham a ser aplicadas para fazer prevalecer qualquer precedente obrigatório do STF, reputando constitucional ou inconstitucional a lei interpretada pela decisão rescindenda.

3.3 Ação rescisória em matéria tributária: análise do Parecer PGFN n. 2740/2008 e da jurisprudência versando sobre a matéria

Passamos agora à análise das peculiaridades da ação rescisória em matéria tributária, e dos impactos da desconstituição da decisão transitada em julgado, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. Na hipótese em exame, o contribuinte ajuíza uma ação para afastar a incidência de determinado tributo, logrando obter decisão transitada em julgado reconhecendo ser indevida a exação. Por se tratar de relação jurídico-tributária continuativa, e tendo em vista que o objeto da ação é, além de reaver os tributos recolhidos no passado, também a declaração de inexistência de relação jurídico-tributário, os efeitos da decisão serão projetados para os exercícios financeiros subsequentes. Assim, o contribuinte passa a estar amparado por uma decisão transitada em julgado que o autoriza a reaver os valores recolhidos no passado e, também, a deixar de recolher o tributo no futuro.

Pode ocorrer de, antes ou depois do trânsito em julgado da decisão, sobrevir um precedente obrigatório das Cortes Superiores reconhecendo que aquele tributo é efetivamente devido. Surge então ao ente tributante a possibilidade de ajuizamento de ação rescisória, com as limitações apontadas no presente capítulo. A procedência da ação rescisória, como exposto, tem o condão de desconstituir a decisão transitada em julgado, extirpando-a do mundo jurídico. Assim, em princípio, os efeitos produzidos pela decisão rescindenda, notadamente aqueles que autorizaram o contribuinte a deixar de recolher o tributo ou a reaver os créditos tributários, deverão ser desfeitos. Isso, em tese, pode significar a possibilidade de cobrança de créditos tributários relativos aos períodos anteriores à rescisão da decisão transitada em julgado.

---

efeito, afirmar ou negar judicialmente a constitucionalidade de uma norma são duas faces da mesma moeda. É que a eficácia declarativa decorrente das sentenças opera com a mesma intensidade em sentido positivo ou negativo, produzindo, em qualquer caso e com idêntica marca da imutabilidade, coisa julgada material. […] *Daí por que não há razão alguma de ordem jurídica ou institucional para estabelecer distinções ou discriminações, no âmbito das relações jurídicas, quanto ao grau de eficácia entre juízos positivos ou negativos formulados pelo STF sobre a constitucionalidade das normas*".

Essa possibilidade parece estar amparada pela jurisprudência do STJ. Com efeito, a 1ª Seção do STJ firmou entendimento no sentido de que, em se tratando de matéria tributária, no contexto das relações jurídico-tributárias instantâneas ou continuativas, a rescisão da decisão transitada em julgado se opera necessariamente com eficácia *ex tunc*, ou seja, "*retroage para atingir todas as situações decorrentes da decisão rescindenda*"[544]. Essa posição foi manifestada nos autos da AR n. 3551/SC[545], da AR n. 3.788/PE[546] e, mais recentemente, da AR n. 3638/PR[547, 548]. Isso possibilita, em teoria, a cobrança, pelo ente tributante, inclusive dos valores que deixaram de ser pagos durante o período em que o contribuinte estava amparado por decisão transitada em julgado, posteriormente rescindida. O STJ não se manifestou sobre os períodos que poderiam ser objeto de cobrança, exarando apenas o entendimento de que a rescisão da decisão transitada em julgado tem o condão de extirpar do mundo jurídico a decisão rescindida, com efeitos pretéritos. O voto condutor[549] do primeiro julgado acima indicado sustenta que, em regra, a rescisão de uma decisão transitada em julgado se opera com efeito *ex tunc*, embora excepcionalmente poderá ter efeito *ex nunc*, sobretudo quando envolver terceiros de boa-fé. No entanto, na posição

---

[544] Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, nos autos da AR n. 3551.

[545] Da ementa desse julgado, extrai-se: "*4. Ação rescisória julgada procedente para rescindir o acórdão impugnado* ***com efeitos ex tunc*** *e reconhecer a legitimidade da revogação da isenção da Cofins disciplinada pelo art. 56, da Lei n. 9.430/96.* (*STJ. 1ª Seção. AR 3551/SC. Rel. Min. Mauro Campbell. DJe 22.3.2010)*

[546] Nesse sentido: "*11. Via de regra, a rescisão da sentença de mérito, embora ostente decisão de natureza desconstitutiva, tem efeitos ex tunc, ou seja, retroage para atingir todas as situações decorrentes da relação jurídica discutida no processo original. Excepcionalmente, dada a efetividade da sentença transitada em julgado, que repercute no mundo jurídico desde logo, devem ser ressalvadas determinadas situações havidas sob a coisa julgada até então existente, sobretudo quando envolvem terceiros de boa-fé, o que não ocorre nos autos, porquanto aqui se discute, apenas, a exigibilidade de tributo, matéria restrita à relação jurídico-tributária travada entre fisco e contribuinte*" *(STJ. 1ª Seção. AR 3788/PE. Rel. Min. Benedito Gonçalves. DJe 21/05/2010).*

[547] Confira-se: "*os Ministros rescindiram o julgado, com efeitos ex tunc, para possibilitar a cobrança, pela Fazenda Pública, dos valores devidos a título de COFINS a partir da vigência art. 56 da Lei nº 9.430/1996, excluindo-se, entretanto, os encargos de juros e multa até a data do julgamento da presente ação*" *(STJ. 1ª Seção. AR n. 3638/PR. Rel. Min. Mauro Campbell. j. 23.11.2016).*

[548] Neste julgado, autorizou-se a Fazenda Pública a cobrar os créditos tributários afastados pela decisão rescindida, apenas com a exclusão dos juros de mora e das multas incidentes sobre os tributos.

[549] É o que se infere do seguinte excerto do voto do Ministro Benedito Gonçalves: "*Por fim, objetivando prevenir eventuais dúvidas na execução, cabe esclarecer os efeitos do novo julgamento.* […] *A decisão proferida no iudicium rescindens tem natureza desconstitutiva, pois retira do ordenamento jurídico a decisão de mérito transitada em julgado. Já o provimento a ser proferido no iudicium rescissorium (de substituição) dependerá do bem da vida almejado, podendo, portanto, ser declaratório, condenatório ou constitutivo.* […].
Segundo a doutrina, via de regra, a rescisão da sentença de mérito, embora ostente decisão de natureza desconstitutiva, tem efeitos ex tunc, ou seja, retroage para atingir todas as situações decorrentes da relação jurídica discutida no processo original. Excepcionalmente, dada a efetividade da sentença transitada em julgado, que repercute no mundo jurídico desde logo, tenho que devem ser ressalvadas determinadas situações havidas sob a coisa julgada até então existente, sobretudo quando envolvem terceiros de boa-fé, o que não ocorre nos autos, porquanto aqui se discute, apenas, a exigibilidade de tributo, matéria restrita à relação jurídico-tributária travada entre fisco e contribuinte".

exarada, isso não se aplicaria para relações jurídico-tributárias. Nenhuma razão é articulada para justificar o motivo pelo qual, em relações jurídico-tributárias, a boa-fé do contribuinte não mereceria proteção. Tampouco são apresentadas razões mais convincentes para justificar a eficácia *ex tunc* com que se operaria a desconstituição da decisão transitada em julgado.

Assim, é possível afirmar, à luz do posicionamento atualmente mantido pela 1ª Seção do STJ[550], que a procedência da ação rescisória possibilita ao fisco a cobrança de valores pretéritos, por extirpar do mundo jurídico os efeitos que foram produzidos pela decisão rescindenda. Ou seja, a prevalecer essa posição, é possível ao ente tributante, uma vez desconstituída a *res judicata*, cobrar os tributos que deixaram de ser recolhidos durante o período em que o contribuinte estava amparado pela decisão transitada em julgado, já que a rescisão da decisão se opera com eficácia *ex tunc*.

Nesse cenário, e considerando o quanto disposto no art. 142 do CTN, ainda que procedente ação rescisória em favor do ente fazendário, nenhuma cobrança será possível sem o prévio lançamento. Admitida a possibilidade de cobrança de tributos relativos a períodos anteriores à rescisão da decisão transitada em julgado, surgem, então, as seguintes indagações: (i) quando deve ser realizado o lançamento? (ii) quais períodos poderiam ser atingidos pelo lançamento realizado para cobrança dos tributos anteriores? (iii) durante o período em que tramita a ação rescisória, deve o ente fazendário realizar lançamento para prevenção de decadência? (iv) é possível a realização de lançamento para prevenção de decadência, quando existente uma decisão transitada em julgado reconhecendo inexistente a relação jurídico-tributária[551]? (v) no lançamento realizado para a constituição do crédito tributário, podem ser exigidas multas durante o período em que o contribuinte ainda está amparado pela decisão transitada em julgado, ou seja, em momento anterior à desconstituição da decisão rescindenda? (vi) qual o marco fixa o momento a partir do qual se considera efetivamente desconstituída a decisão rescindenda favorável ao contribuinte?

---

[550] É mister destacar que, contra o acórdão proferido nos autos das ARs ns. 3551/SC, o contribuinte interpôs Recurso Extraordinário, que foi inicialmente inadmitido, mas poderá, eventualmente, caso superado o juízo de admissibilidade, levar à manifestação do STF quanto à questão, haja vista os valores constitucionais envoltos ao tema, notadamente a segurança jurídica e proteção da confiança.

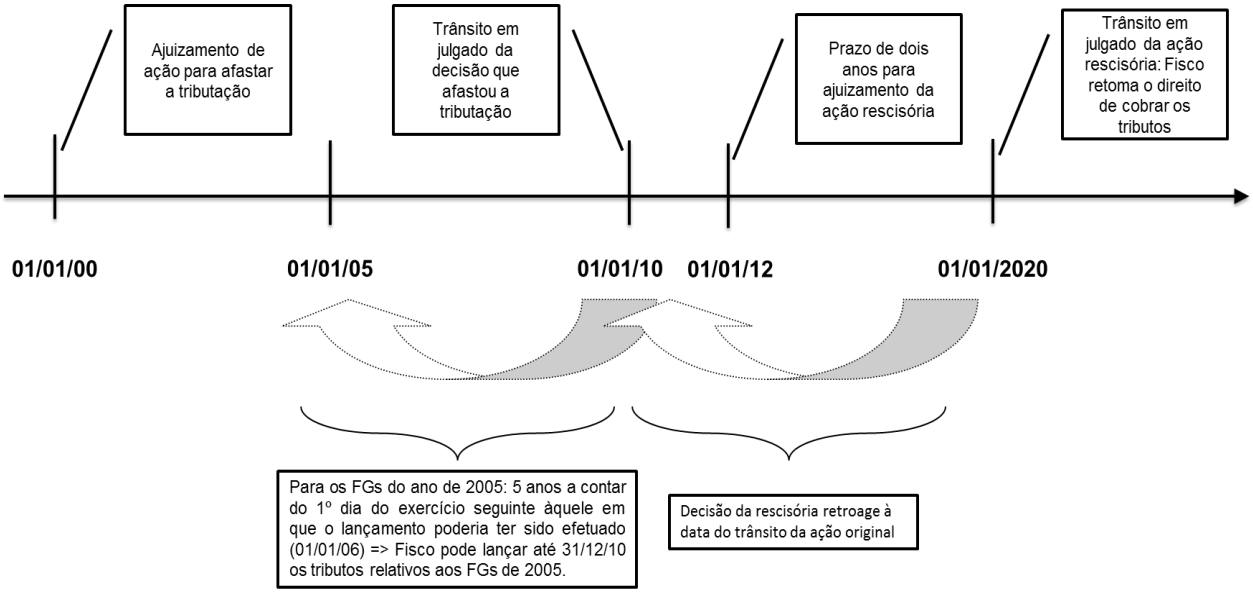
[551] Sobre a questão, no âmbito federal, é importante destacar que o art. 63 da Lei n. 9430 faz alusão ao lançamento para prevenção de decadência apenas na hipótese o tributo encontrar-se com a exigibilidade suspensa. Confira-se:
Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

Algumas dessas questões foram enfrentadas no Parecer PGFN n. 2740/2008, editado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Por meio desse ato interpretativo fazendário, sustenta-se que a decisão judicial transitada em julgado favorável ao contribuinte, antes de ser rescindida, impede o Fisco de promover o lançamento, porquanto fulmina a existência da relação jurídico-tributária. Assim, considerando que a decadência é a perda de um direito em razão da inércia do seu titular, para que ela ocorra, sustenta a Fazenda Pública Federal nesse parecer, seria necessária a possibilidade de realização do lançamento. Por tal razão, não haveria fluência do prazo decadencial quando o lançamento não poderia ser realizado. Somente com a rescisão da decisão transitada em julgado, o lançamento pode ser novamente realizado pelos agentes fiscais, para declarar a existência da relação jurídico-tributária, pois nesse momento restou afastado o óbice que impedia a sua realização.

Com base nessas premissas, por meio do parecer PGFN n. 2740/2008 sustenta-se que: (i) o prazo decadencial para o Fisco constituir os créditos tributários, relativos aos 5 anos anteriores ao seu ajuizamento da ação originária, flui, normalmente, durante o curso de ação judicial em que se pretende reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária; (ii) o prazo decadencial corre, igualmente, na vigência de liminar que defere a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido, haja vista que tal medida impede apenas a inscrição em dívida ativa e a cobrança judicial, mas não o lançamento, com a finalidade de prevenção de decadência; (iii) o advento do trânsito em julgado de decisão que reconhece inexistente a relação jurídico-tributária acarreta: (a) a extinção dos créditos tributários já constituídos ao longo do curso da ação originária; (b) a suspensão do prazo decadencial para a realização do lançamento – desde que não decaído pelo decurso do tempo – que nasceu ao longo do curso da ação; e (c) a impossibilidade de, a partir do trânsito em julgado, o Fisco constituir créditos tributários relativos à relação jurídico-tributária discutida na ação encerrada de forma favorável ao contribuinte; (iv) com a desconstituição da decisão transitada em julgado, pela procedência da ação rescisória, o Fisco retoma a possibilidade de realizar o lançamento para cobrança de créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos inclusive no curso da ação originária, desde que esse direito não tenha sido fulminado pela decadência; assim, a rescisão da decisão faz com que os créditos tributários já constituídos no curso da ação, e que tinham sido extintos em razão do advento da decisão final nela proferida, sejam automática e plenamente restabelecidos; (v) a procedência da ação rescisória dá ao Fisco o direito de constituir os créditos tributários relativos, inclusive, aos cinco anos anteriores à data do trânsito em julgado da

decisão rescindida, além de todo o período anterior à data da rescisão da decisão transitada em julgado, mesmo que esse prazo seja superior a cinco anos.

A título ilustrativo, é possível conjecturar uma hipótese em que determinado contribuinte ajuizou, em 01/01/2000, ação para afastar a incidência de determinado tributo, logrando obter, no curso do processo, decisão que afastou a obrigação tributária, com efeito prospectivo. Ademais, suponha-se que, em 01/01/2010, sobreveio decisão definitivamente favorável ao contribuinte. Dentro do prazo decadencial de dois anos, o Fisco ajuizou ação rescisória, a qual foi julgada definitivamente de forma desfavorável ao contribuinte em 01/01/2020. Como reconhecem as decisões da 1ª Seção do STJ acima mencionadas, a decisão proferida em 01/01/2020 substitui o provimento favorável obtido pelo contribuinte em 01/01/2010, com eficácia *ex tunc*, como se este nunca tivesse existido. No exemplo supraexposto, seria possível exigir, após o trânsito em julgado da ação rescisória, os valores que deixaram de ser recolhidos inclusive durante o trâmite da ação originária, o que significaria, nessa hipótese, exigir os valores não recolhidos pelo contribuinte nos últimos 15 anos, consoante abaixo ilustrado:



Tal entendimento é alicerçado na premissa de que, com a procedência da ação rescisória, a decisão rescindida seria extirpada do mundo jurídico, razão pela qual não poderia produzir qualquer efeito. Como o Fisco esteve impossibilitado de realizar a cobrança dos créditos tributários relativos ao período em que a decisão rescindida estava hígida, não poderia fluir prazo decadencial. Desse modo, com a procedência da ação rescisória, o Fisco poderia realizar o lançamento para a cobrança dos tributos que deixaram

de ser recolhidos durante todo o período pretérito, incluindo os valores relativos a fatos geradores anteriores ao trânsito em julgado da primeira ação, cuja decisão veio a ser desconstituída, desde que não atingidos pelo prazo decadencial antes do advento da primeira decisão transitada em julgado.

Ademais, sustenta-se ainda que os créditos tributários constituídos no curso da ação original, e que foram extintos – por força do art. 156, X, do CTN – com o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte, renascerão com a procedência da ação rescisória. Esse entendimento quanto ao renascimento do crédito tributário, que foi anteriormente, extinto já foi encampado pela 1ª Turma do STJ, nos autos do REsp n. 333.258[552, 553], e reafirmado pela 2ª Turma, nos autos do EDclREsp n. 524.335[554]. O STJ também já reconheceu a possibilidade de realização de lançamento para prevenção de decadência de créditos tributários que se encontram *sub judice* em ação rescisória[555]. Ademais, em outra ocasião, o STJ também já reconheceu que a propositura da ação rescisória não suspende o prazo decadencial para a realização do lançamento[556]. No âmbito da jurisprudência administrativa federal, já se decidiu: (i) que o Fisco poderia cobrar os créditos tributários de períodos anteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado, mas somente em relação aos últimos cinco anos[557]; (ii) que, para a cobrança de todo o crédito tributário do período pretérito, seria necessária a realização de lançamento para prevenção de decadência[558]; ou (iii) que somente seria possível a realização de lançamento para a cobrança dos créditos tributários posteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado, prestigiando os princípios da segurança jurídica, da proteção à confiança e da boa-fé[559].

---

[552] Da leitura da ementa, depreende-se: "*A decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário, a teor do disposto no art. 156, inciso X, do Código Tributário Nacional. Julgada procedente rescisória, na espécie, volta-se ao status quo ante, ressurgindo o crédito tributário, que pode ser exigido novamente do contribuinte, eis que, com a procedência da ação, desaparece a decisão judicial passada em julgado e fica sem efeito a extinção, porquanto deixou de existir a coisa julgada*" (*STJ. 1ª Turma REsp n. 333258/DF, relator Ministro Garcia Vieira, DJ de 12/8/2002).*

[553] Cabe ressaltar que, em face desse acórdão, o contribuinte interpôs RE que deixou de ser conhecido pelo fato de a matéria constitucional ter surgido na 2ª instância, e não no STJ, impossibilitando uma apreciação do Pretório Excelso.

[554] A tese do renascimento do crédito tributário é acatada no Voto vista do Ministro Castro Meira (STJ. 2ª Turma Rel. Min. João Otávio de Noronha. DJ 6.12.2007).

[555] STJ, 1ª Turma, RESP n. 1.168.226, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 25.5.2010.

[556] STJ, 1ª Seção, AR n. 2159, Rel. Min. Castro Meira, j. 22.8.2007.

[557] Acórdão n. 3202-000750, de 22.5.2013

[558] A possibilidade de lavratura de auto de infração para prevenção de decadência foi reconhecida nos acórdãos: 03-09.210, de 14.10.2003, da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes; 204.00825, de 5.12.2005, da 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes; 02-02.429, de 16.4.2007, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais; 02-01749, de 13.9.2004, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

[559] Acórdão n. 9303-004313, de 15.9.2016.

Como se nota, não há um posicionamento definitivo sobre a matéria no âmbito da jurisprudência administrativa e judicial. A questão desborda em vários subtemas. Antes de buscar soluções para as indagações anteriormente levantadas, importa-nos, por ora, analisar se, do ponto de vista processual, de fato, o juízo rescisório sempre se opera com eficácia *ex tunc*, e, ainda, em que momento se dá a desconstituição da decisão transitada em julgado.

3.4 Os efeitos da rescisão da decisão transitada em julgado: a eficácia ex tunc ou ex nunc da desconstituição da res judicata

Consoante exposto, o juízo rescindente tem natureza desconstitutiva e, por tal razão, retira a decisão transitada em julgado do mundo jurídico, criando uma nova situação jurídica diversa da anterior. Já o juízo rescisório terá eficácia declaratória, constitutiva ou condenatória, conforme seja a natureza da pretensão material que lhe sirva de base, ou seja, a depender do pedido formulado originalmente na ação, que será reapreciado no juízo rescisório[560]. Assim, diante da natureza constitutiva negativa do juízo rescindente[561], a consequência natural da procedência da ação rescisória é extirpar a decisão rescindenda do mundo jurídico, com eficácia *ex tunc*[562, 563].

No entanto, a simplicidade do modelo acima proposto sempre foi analisada com ressalvas pela doutrina processual. Bueno Vidigal[564] já alertava que os efeitos das sentenças constitutivas somente começam a ser produzidos no momento em que a transformação no mundo jurídico se concretiza, o que, no caso da ação rescisória, ocorre

---

[560] ALVIM, José Eduardo Carreira. *Ação rescisória comentada*. 2. ed. rev. e atual. ed. Juruá: Curitiba, 2012, p. 190.

[561] Pelo fato de a rescindibilidade assemelhar-se à anulabilidade, que é regida pelo Código Civil, a decisão de procedência da ação rescisória, em princípio, retroage ao passado. Nesse sentido, é o que disciplina o art. 182 do Código Civil:
Art. 182. Anulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam, e, não sendo possível restituí-las, serão indenizadas com o equivalente.

[562] DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 422.

[563] Conquanto inexista uma norma expressa no âmbito processual regendo os efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado, o art. 776 do CPC/2015, embora versando sobre o processo executivo, parece de fato corroborar a natureza desconstitutiva da rescisão, ao conferir ao executado o direito ao ressarcimento pelos danos sofridos com a decisão transitada em julgado, caso a decisão judicial reconheça a inexistência da obrigação ensejou a execução. Confira-se:
Art. 776. O exequente ressarcirá ao executado os danos que este sofreu, quando a sentença, transitada em julgado, declarar inexistente, no todo ou em parte, a obrigação que ensejou a execução.

[564] VIDIGAL, Luís Eulálio de Bueno. *Comentários ao Código de Processo Civil.* v. VI, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 228.

com o trânsito em julgado[565]. Pontes de Miranda também ressaltava que somente o juízo rescisório poderá resolver em definitivo a questão dos efeitos da sentença, variando a solução conforme os fundamentos da rescisão[566]. Para o jurista, quando a aplicação dos princípios gerais do direito não levar a uma conclusão diversa, a decisão rescidente se operaria com eficácia *ex nunc*, isto é, somente a partir do momento em que transitar em julgado. Já Alexandre Câmara[567] rechaça a ideia de que é a lei processual que deve dispor de modo diverso sobre a eficácia *ex nunc* das sentenças constitutivas. Para o autor, são as nuances do caso concreto que acabam por definir se a eficácia da decisão se operará com eficácia *ex nunc* ou *ex tunc*. Tal posicionamento é perfilhado por James Goldschmidt[568].

A dificuldade de precisar se os efeitos da rescisão retroagem ao passado ou se apenas se projetam para o futuro, foi bem observada por Barbosa Moreira[569, 570], que ressaltou não ser possível firmar qualquer posicionamento apriorístico sobre a matéria, baseado nas fórmulas acima aventadas, sendo necessário que a análise se dê de forma casuística, à luz das nuances do caso concreto e dos interesses envolvidos[571].

Realmente, não nos parece adequado afirmar, de forma generalizante, que, com a procedência da ação rescisória, todos os efeitos produzidos pela decisão rescindenda devam ser anulados, sobretudo nos casos em que a segurança jurídica e a proteção à confiança, ambos de magnitude constitucional, justifiquem a preservação dos atos praticados pelo jurisdicionado com base na decisão que, até a sua rescisão, mantinha-se hígida. Dessa forma, razões de segurança jurídica podem impor a necessidade de modulação temporal da eficácia do juízo rescindente. Com isso, não se modula o conteúdo

---

[565] Para o jurista, somente em alguns casos, por expressa disposição de lei, a decisão judicial operaria eficácia *ex tunc*, para retroagir seus efeitos. Inexistindo disposição de lei determinando a retroatividade, o juízo rescindente se operaria com eficácia *ex nunc* (VIDIGAL, Luís Eulálio de Bueno. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. VI, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 228).

[566] PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *A ação rescisória contra as sentenças*. Rio de Janeiro: Liv. Jacinto, 1934, p. 263 apud ibid., p. 228-229.

[567] CÂMARA, Alexandre Freitas. *Ação rescisória*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 135.

[568] GOLDSCHIMDT, James. *Direito processual civil*. Trad. Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2003, p. 112.

[569] MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 208.

[570] Barbosa Moreira anota que é forte, na literatura processual germânica, a tendência de considerar que a decisão rescindente atua com força retroativa. ROSENBERG, Leo; SHWAB, Karl Heins; GOTTWALD, Peter. *Zitvilprozessrecht*. 15. ed. Munique, 1953 apud ibid., p. 210.

[571] Nas palavras do autor: "As soluções radicais (eficácia ex tunc – eficácia só ex nunc) seduzem pela simplicidade, mas nenhuma delas se mostra capaz de atender satisfatoriamente, em qualquer hipótese, ao jogo de interesse contrapostos. Daí as atenuações com que os escritores habitualmente se furtam a uma aplicação muito rígida de princípios. Parece impossível resolver bem todos os problemas concretos à luz de regras apriorísticas inflexíveis. Muitas vezes ter-se-ão de levar em conta os dados do direito material, como ocorrerá em tema de propriedade imobiliária com as normas concernentes ao registro e à proteção de terceiros que porventura hajam adquirido o bem antes da rescisão" (ibid., p. 208).

da decisão rescindida, mas sim preserva-se a sua estabilidade, mesmo sendo reconhecida a sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico. Portanto, é a eficácia do próprio juízo rescindente que se modula, para preservar a transição entre o passado e o futuro, quando a ruptura do cenário jurídico até então estabilizado resultar em quebra de segurança jurídica ou da proteção da confiança, preservando-se os atos praticados enquanto a *res judicata* produziu efeitos[572]. Essa posição é também defendida por Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero[573], que sustentam que, em princípio, o juízo rescindente terá eficácia *ex tunc*, retroagindo ao passado. Excepcionalmente, por razões de segurança jurídica, poderá ser atribuída eficácia *ex nunc*[574].

Tal entendimento já foi encampada pelo STJ. As próprias decisões da 1ª Seção anteriormente mencionadas – ARs n. 3551, 3.788 e 3638 – reconhecem que, em regra, a desconstituição da decisão transitada em julgado se opera com eficácia *ex tunc*, mas, excepcionalmente, poderá ser atribuída eficácia *ex nunc*, embora, no entendimento da Corte, isso não seria aplicável em matéria tributária. O STJ também já atribuiu efeitos *ex nunc* à desconstituição da decisão judicial transitada em julgado em caso envolvendo parcelas de natureza alimentar, para afastar a possibilidade de sua repetição[575].

Com base nessas considerações, entendemos que o alcance do juízo rescindente é delimitado pelo pedido formulado na ação rescisória, como ocorre em qualquer ação, sendo ônus do autor indicar os fatos e fundamentos que integram a causa de pedir, bem como os capítulos da decisão que pretende desconstituir. Sendo omisso o pedido quanto à eficácia almejada com a rescisão, em princípio, há de se aplicar a regra geral para as ações desconstitutivas, cujos efeitos se operam com eficácia *ex tunc*. Contudo, caberá ao Réu suscitar razões que justifiquem a atribuição de eficácia prospectiva à desconstituição, devendo o Tribunal pronunciar-se quanto aos efeitos com que se operará a rescisão.

---

[572] CABRAL, Antonio do Passo. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas*: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 540.

[573] MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Ação rescisória* – Do Juízo Rescindente ao Juízo Rescisório. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 347-348.

[574] Para os autores, o órgão jurisdicional não tem o dever de indicar no acórdão que o juízo rescindente se opera com eficácia *ex tunc*, na medida que se trata da sua eficácia natural. Em sendo o caso de preservar os atos praticados com base na coisa julgada, é necessário o expresso enfrentamento da questão pelas partes, com indicação de quais atos devam ser mantidos. Sendo omisso o acórdão sobre o ponto, cabem embargos declaratórios (ibid., p. 348).

[575] STJ, 5ª Turma, REsp n. 824.617, Rel. Min. Felix Fischer, DJ 16.4.2007; STJ, 6ª Turma, REsp n. 828.073, Des. Fed. Convocado Celso Limongi, DJ 22.2.2010.

3.5 A execução da decisão rescidenda e o momento da rescisão da decisão transitada em julgado

Cumpre-nos também analisar também o momento que fixa o marco a partir do qual a decisão rescindenda será considerada desconstituída, para que, mais adiante, analisemos o momento a partir do qual o ente tributante retomará o direito de cobrar os créditos tributários.

O CPC/73, em sua redação primitiva, disciplinava no art. 489 que a "*ação rescisória não suspende a execução da sentença rescindenda*". Mesmo sob a égide do CPC/39, já se entendia que a mera propositura da ação rescisória era incapaz de fazer sustar os efeitos da *res judicata*[576]. Por muito tempo discutiu-se a possibilidade de postular a suspensão da execução da decisão rescindenda, por meio de pedido de antecipação da tutela ou de medida cautelar. A jurisprudência pátria[577, 578], durante um longo período, entendeu ser incabível qualquer medida de cognição sumária para a suspensão da execução de decisão transitada em julgado, justamente em função do quanto preceituado no art. 489 do CPC/73. Conforme entendimento da época, seria inconcebível que uma tutela antecipada, apoiada em mero juízo de verossimilhança, pudesse sobrepor-se ao juízo de certeza em que assentada a *res judicata*.

Após décadas de celeuma, a jurisprudência[579] passou a admitir, em situações excepcionalíssimas, a antecipação de tutela para a suspensão da execução da decisão rescindenda. Na ocasião, o STJ considerou indevida a aposentadoria a inúmeros trabalhadores rurais pela insuficiência de prova do tempo de serviço. Posteriormente, a Corte reviu seu posicionamento, para considerar suficientes provas antes não admitidas, como a condição de rurícola na certidão de batismo ou de nascimento. Nesse cenário, diversas ações rescisórias foram propostas para adequar-se à nova posição da Corte, de modo que, para que os trabalhadores rurais idosos não tivessem que aguardar o deslinde da ação rescisória, foram concedidas decisões antecipando a tutela.

---

[576] MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 208; PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado da ação rescisória*: das sentenças e de outras decisões. atual. por Nelson Nery Jr., Georges Abboud. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 558-559.

[577] Nesse sentido: "*MEDIDA CAUTELAR OBJETIVANDO SUSPENDER EXECUÇÃO DE DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, ATÉ O FINAL JULGAMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA. INADMISSIBILIDADE. PRECEDENTES. PETIÇÃO INDEFERIDA.* (STF. Pleno. Pet n. 143. Rel. Min. Oscar Correa, j. 12.3.1986).

[578] Sobre o tema, cite-se a Súmula n. 234 do Tribunal Federal de Recursos, segundo a qual "*Não cabe medida cautelar em ação rescisória para obstar os efeitos da coisa julgada*".

[579] Cf. STJ, 3ª Seção, AgRg na MC 1.426, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJ 22.2.1999; STJ, 2ª Seção, AgRg na MC 4170, Rel. Min. Castro Filho, DJ 25.8.2003.

Com a adoção deste novo posicionamento pela jurisprudência[580], o legislador ordinário, por meio da Lei n. 11.280/06, alterou o artigo 489 do CPC/73, que passou a disciplinar que "o *ajuizamento da ação rescisória não impede o cumprimento da sentença ou acórdão rescindendo, ressalvada a concessão, caso imprescindíveis e sob os pressupostos previstos em lei, de medidas de natureza cautelar ou antecipatória de tutela*". O CPC/2015 traz disposição semelhante, no art. 969, que assim disciplina: "*A propositura da ação rescisória não impede o cumprimento da decisão rescindenda, ressalvada a concessão de tutela provisória*".

Ou seja, atualmente a legislação processual admite a concessão de tutela provisória de urgência para suspender a execução da decisão rescindenda, quando presentes os requisitos necessários para tanto, a saber, a probabilidade do direito e o perigo de dano[581]. Também se admite a concessão de tutela de evidência[582], que prescinde do risco de dano quando, por exemplo, o pedido formulado na ação rescisória estiver em consonância com precedentes de observância obrigatória, nos termos do art. 927. Importante destacar que a atribuição de efeito suspensivo à ação rescisória é medida absolutamente excepcional. Para sua concessão, são necessárias razões perceptíveis *primu ictu oculi*, ou seja, deve haver um *fumus boni iuris* superlativo, de tamanha intensidade que seja capaz de justificar a suspensão da execução da *res judicata*[583].

Interessante questão diz respeito à necessidade de apresentação de garantia do juízo para fins de concessão da tutela. Sobre o ponto, como observa Fredie Didier Jr e Leonardo Carneiro da Cunha[584], a legislação processual exige a apresentação de garantia para impugnação ao cumprimento da sentença[585], cujos fundamentos costumam relacionar-se

---

[580] É o que se depreende do item 8 da Exposição de Motivos n. 184, do Ministério da Justiça, de 19/11/2004, do Projeto de Lei que originou a Lei n. 11.280/2006: "*8. A nova redação apresentada ao art. 489 do CPC apenas incorpora ao ordenamento positivo o entendimento dominante na jurisprudência quanto à possibilidade de concessão de medidas de urgência concomitantes com o ajuizamento de demanda rescisória, pelo que não nos parece haver óbice a sua aprovação.*"

[581] Como destacam Marinoni e Mitidiero, em se tratando de ações declaratórias ou mandamentais, não são propriamente os atos executivos que serão suspensos, mas sim a eficácia sentencial, suspendendo-se, nesse caso, os efeitos ou a eficácia da decisão rescindenda (MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Ação rescisória* – Do Juízo Rescindente ao Juízo Rescisório. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 30)

[582] Sobre a concessão de tutela de evidência em ação rescisória: ibid., p. 304; DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 518.

[583] PORTO, Sérgio Gilberto. *Ação rescisória atípica*. Instrumento de defesa da ordem jurídica. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 141.

[584] DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. op. cit., p. 518.

[585] É o que disciplina o art. 525, § 6º do CPC:
Art. 525 § 6o A apresentação de impugnação não impede a prática dos atos executivos, inclusive os de expropriação, podendo o juiz, a requerimento do executado e <u>desde que garantido o juízo com penhora, caução ou depósito suficientes, atribuir-lhe efeito suspensivo</u>, se seus fundamentos forem relevantes e se

apenas à execução, e não à pretensão de direito material. Assim, com muito mais fundamentos, deveria ser exigida a garantia do juízo para fins de concessão de tutela provisória em ação rescisória, já que se trata de medida excepcional em que, liminarmente, operar-se-á a suspensão da execução da decisão transitada em julgado. Em nosso entendimento, a rigidez na exigência da garantia do juízo não deve prosperar. Como a procedência da ação rescisória pode trazer inúmeros prejuízos às duas partes do processo, não se deve engessar a possibilidade de concessão de tutela provisória, pois, por vezes, aguardar o encerramento da ação rescisória pode revelar-se ainda mais nefasto do que a suspensão da execução da decisão rescindenda. Deve-se, sim, exigir um maior ônus argumentativo à parte que postula a tutela provisória, por meio de uma probabilidade de direito de tal forma robusta, que, somada ao risco de perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, justifique a sua concessão.

Se a mera propositura da ação rescisória é incapaz de suspender a eficácia da decisão rescindenda, impende analisar o momento a partir do qual a decisão transitada em julgado deve ser considerada rescindida. Nesse contexto, desde o CPC/39, sempre se entendeu que a desconstituição definitiva da *res judicata* somente se opera com o trânsito em julgado de decisão de procedência na ação rescisória[586, 587]. Conquanto haja a possibilidade de concessão de tutela provisória para suspender os efeitos da decisão rescindenda, há que se destacar que esse *decisum* encontra-se acobertado pela autoridade da coisa julgada. Por tal razão, somente o trânsito em julgado de uma nova decisão, que

---

o prosseguimento da execução for manifestamente suscetível de causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação.

586 Nesse sentido, é o que asseverava Pontes de Miranda: "S*e foi proposta a ação rescisória e já tinha sido iniciada a execução da ação rescindenda, ou se iniciou pendente a ação rescisória, nada pode obstar à continuação até que advenha sentença favorável ao autor da ação rescisória e transite em julgado. Se há o trânsito em julgado da sentença de rescisão, a execução fica desfeita, como desfeita – cindida – a sentença que deu ensejo à ação executiva de sentença. Idem, se a execução foi de título extrajudicial, ou se a sentença foi predominantemente executiva*" (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao Código de Processo Civil:* arts. 476 a 495. t. VI, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 306-307).

587 Já sob a égide do CPC/73, essa era também a posição de Barbosa Moreira: "*Não se deve supor que a sentença portadora de qualquer dos vícios enumerados no art. 485, porque rescindível, deixe de revestir-se da autoridade de coisa julgada. Bem ao contrário: é até pressuposto da rescisão o fato de ter-se ela revestido de tal autoridade. Enquanto não rescindida, apesar de defeituosa, a sentença tem a força que normalmente teria, e produz os efeitos que normalmente produziria, se nenhum vício contivesse.* […] *Por outro lado, ainda que a propositura da rescisória não tenha repercussão alguma na execução (que é definitiva!) da sentença rescindenda, o mesmo não se dirá do eventual julgamento de procedência do pedido de rescisão. Caso seja rescindida, por acórdão trânsito em julgado, a sentença exequenda, antes de iniciar-se a execução, é claro que já não se poderá legitimamente proceder a esta, pois não existirá título executivo que lhe sirva de base (cf. Art. 583); se a execução foi instaurada, será nula, cabendo os embargos do art. 741, a: V. Caso sobrevenha, no curso do processo executório, o trânsito em julgado do acórdão que rescindir a sentença exequenda, extinguir-se-á a execução*" (MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 107, 187, grifo nosso).

venha a acolher o juízo rescindente, em caráter definitivo, para que haja sobreposição à decisão até então acobertada pelo manto da coisa julgada[588]. Isso não infirma, no entanto, a possibilidade de concessão de tutela provisória ou a prolação de outra decisão que, atacada por recurso não dotado de efeito suspensivo, seja capaz de produzir efeitos *per si*. As decisões concessivas de tutela provisória ou outras decisões proferidas no curso da ação rescisória, atacadas por recurso não dotado de efeito suspensivo, produzirão efeitos imediatamente. No entanto, somente o trânsito em julgado da decisão final, julgando procedente a ação rescisória, terá o condão de extirpar, definitivamente, a decisão rescindida do mundo jurídico

A jurisprudência do STJ também já reconheceu a prevalência da decisão rescindenda até o trânsito em julgado da decisão que julga procedente a ação rescisória[589], ainda que em cenário jurídico anterior à possibilidade de antecipação de tutela em ação rescisória, ou seja, quando prevalecia a intangibilidade absoluta da decisão transitada em julgado. Também inúmeras[590, 591, 592] são as decisões de outros Tribunais pátrios no sentido de que, em respeito à coisa julgada e ao princípio da segurança jurídica, a eficácia da decisão rescindenda perdurará até o trânsito em julgado de decisão que julga procedente a ação rescisória.

---

[588] As hipóteses de cabimento da ação rescisória, que veiculam vícios na decisão transitada em julgado, conferem às decisões rescindíveis a natureza de atos anuláveis, já que terão plena eficácia enquanto não sobrevier o trânsito em julgado da decisão desconstitutiva. Assim, enquanto não advém o juízo rescindente, a decisão transitada em julgado mantém-se hígida. Nesse sentido: VIDIGAL, Luís Eulálio de Bueno. *Da ação rescisória dos julgados*. São Paulo: Saraiva, 1948; PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado da ação rescisória*: das sentenças e de outras decisões. atual. por Nelson Nery Jr., Georges Abboud. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

[589] STJ, 3ª Turma, RMS n. 5134/GO. Rel. Min. Waldemar Zveiter; DJ 10.4.1995. STJ, 2ª Turma, MC 390, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 18.3.1996.

[590] TRF1, 8ª Turma, AMS n. 2002.33.00.015282-6/BA, Rel. Des. Fed. Leomar Barros, DJ 25.2.2005; TRF1, 4ª Turma. AMS 2002.33.00.016497-1. Rel. Des. Fed. Carlos Olavo, j. 17.6.2003.

[591] Nesse sentido é a decisão do TRF da 1ª Região, em que se asseverou: "*1. Nos termos do art. 489 do CPC, somente após o trânsito em julgado do acórdão que rescindiu a sentença esta perde a sua eficácia, pela simples razão de que não se pode admitir que, antes do esgotamento das vias recursais, a decisão rescisória afaste a coisa julgada que protege a sentença rescindenda. Admitir-se tal possibilidade malfere o princípio da segurança jurídica, cujo assento é constitucional. 2. Enquanto não transitar em julgado o acórdão proferido na ação rescisória (pendente de decisão no AIREsp nº 19980100052569-2) não se pode exigir o crédito tributário derivado da rescisão da sentença, que desobrigou o contribuinte do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, nem tampouco, negar-lhe a certidão negativa de débito*" (TRF1. 7ª Turma. AC n. 2000.38.00.000400-3/MG, Rel. Des. Juíza Fed. Convocada Gilda Sigmaringa, j. 1.9.2009).

[592] Mais recentemente, a 7ª Turma do TRF da 1ª Região voltou a se manifestar quanto à questão: "*1. O legislador infraconstitucional, prestigiando a proteção constitucional a coisa julgada, estabeleceu no art. 489 do CPC que a ação rescisória não suspende a sentença rescindenda, pois não se pode admitir que, antes do esgotamento das vias recursais, a decisão rescisória afaste a coisa julgada que protege sentença rescindenda. Entender-se de forma diversa seria preponderar as disposições do CPC em fragrante prejuízo ao mandamento constitucional, e ofensa ao princípio da segurança jurídica*" *(TRF1. 7ª Turma. AC n. 2002.38.00.013788-2/MG. Rel. Des. Saulo Casali. j. 23.8.2011).*

4 A DESCONSTITUIÇÃO DA DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO E OS SEUS REFLEXOS EM RELAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A SEGURANÇA JURÍDICA E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 O problema da desconstituição da decisão transitada em julgado em relações jurídico-tributárias continuativas

Passamos agora àquele que é o foco principal do nosso estudo: investigar os efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado em matéria tributária, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas. Como exposto, a procedência da ação rescisória desconstitui a decisão transitada em julgado. Em se tratando de relações de trato continuado, até a sua efetiva rescisão, a decisão produzirá efeitos, como autorizar o contribuinte a restituir indébitos tributários do passado, por exemplo, ou, ainda, autorizá-lo a deixar de recolher tributos com eficácia futura. A rescisão da coisa julgada, em princípio, se opera com eficácia *ex tunc*, para extirpar do mundo jurídico a decisão do processo originário. Isso significa, em tese, a possibilidade de cobrança dos tributos que deixaram de ser pagos, inclusive, nos momentos anteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado. Esse entendimento, consoante apontado, encontra amparo na jurisprudência da 1ª Seção do STJ, que, nos autos das ARs ns. 3551, 3788 e 3638, firmou entendimento no sentido de que a rescisão da decisão transitado em julgado, mesmo no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas, opera-se necessariamente com eficácia *ex tunc*, ou seja, "*retroage para atingir todas as situações decorrentes da decisão rescindenda*"[593]. Assim, seria possível ao ente tributante a cobrança de créditos tributários relativos aos períodos anteriores à desconstituição da *res judicata*, de modo a desconsiderar os efeitos que foram produzidos ao longo do tempo pela decisão rescindida. Para enfrentarmos a questão, analisaremos e confrontaremos os argumentos jurídicos[594] que justificam a cobrança desses tributos pretéritos, anteriores à rescisão da decisão transitada em julgada.

---

[593] Trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, nos autos da AR n. 3551.

[594] Nesse contexto, analisaremos não apenas as normas jurídicas que regem a matéria, como também recorreremos ao Parecer PGFN n. 2740/08 e a um artigo da lavra da ex-Procuradora da Fazenda Nacional Luana Vargas Macedo, que sustenta a desconsideração dos efeitos produzidos pela decisão transitada em julgado. Cf. MACEDO, Luana Vargas. Ação rescisória em matéria tributários e os reflexos em relação ao crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 197, fev. 2012, p. 107-115.

E, nesse aspecto, no que concerne às relações jurídico-tributárias continuativas, diferentes argumentos jurídicos podem sustentar a cobrança retroativa dos créditos tributários, ou, ainda, também há sólidos argumentos para sustentar tão somente a cobrança prospectiva. Sob a perspectiva constitucional, pode-se contrapor: (i) os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, que protegem o contribuinte que obteve uma decisão judicial transitada em julgado, em princípio definitiva, afastando a obrigação tributária; e (ii) os princípios da igualdade e da livre concorrência, que autorizariam o fisco, sob pretexto de promover uma tributação isonômica e neutra do ponto de vista concorrencial, a cobrar os créditos tributários que deixaram de ser recolhidos pelo contribuinte com base em uma decisão que se revelou incompatível com o ordenamento jurídico, já que outros contribuintes, em condições análogas, foram obrigados a suportar essa carga tributária.

Sob a perspectiva processual, poder-se-ia sustentar, pela natureza desconstitutiva do juízo rescindente, que os efeitos produzidos pela decisão rescindida deveriam ser extirpados do mundo jurídico, consoante posição adotada pela 1ª Seção do STJ em matéria tributária. Essa questão já foi analisada no Capítulo 3, quando concluímos que inexiste disposição legal ou uma fórmula pré-concebida quanto à eficácia *ex tunc* ou *ex nunc* com que se opera a rescisão da decisão transitada em julgado. Tanto a doutrina quanto a própria jurisprudência do STJ sinalizam que não é adequado firmar qualquer posição apriorística quanto à preservação ou não dos efeitos produzidos pela decisão rescindida, sendo necessária uma análise do caso concreto[595].

Cumpre-nos então investigar a questão, sendo necessário não apenas analisar os princípios jurídicos que circundam o tema, como também examinar as normas jurídicas que se relacionam direta ou indiretamente à matéria. E, nesse ponto, a questão demanda também reflexões sobre o lançamento tributário, que poderão confirmar ou infirmar as conclusões anteriores, realizadas a partir dos princípios constitucionais que regem a matéria. Nesse ponto, há de se reconhecer que eventual cobrança tributos que deixaram de ser pagos no passado somente se aperfeiçoará mediante o lançamento para a constituição do crédito tributário. Sobre o tema, o Parecer PGFN n. 2740/2008, anteriormente mencionado, sustenta que a decisão judicial transitada em julgado, favorável ao contribuinte, impede o Fisco de promover o lançamento, porquanto fulmina a existência da relação jurídico-tributária. Como a decadência é a perda de um direito em razão da inércia

[595] Assim, há de ser rechaçada a ideia sustentada no Parecer PGFN n. 2740/08, segundo a qual o juízo rescindente sempre terá eficácia *ex tunc*.

do seu titular, sustenta a Fazenda Pública Federal que não haveria fluência do prazo decadencial até a desconstituição da *res judicata*, já que o lançamento não poderia ser realizado entre o trânsito em julgado da decisão rescindenda e a sua rescisão. A tese, conquanto sedutora, precisa ser objeto de análise específica. Embora razões de segurança jurídica, por si só, possam impedir a exigência de tributos relativos a fatos geradores anteriores à rescisão da coisa julgada, nem por isso se torna menos importante o estudo do tema, já que as normas que regem o lançamento também encerram carga valorativa que pode auxiliar nas reflexões quanto aos efeitos da desconstituição da *res judicata*.

4.2 O conflito entre os princípios da segurança jurídica e da igualdade e livre concorrência: propostas de harmonização

4.2.1 Considerações sobre a igualdade

Dois contribuintes, C1 e C2, ajuízam ações, com os mesmos fundamentos jurídicos, para afastar a incidência de um determinado tributo, de modo a obter um provimento jurisdicional que se protraia no tempo e reconheça, em caráter prospectivo, a inexistência de relação jurídico-tributária. Encerradas as ações, transitam em julgado decisão desfavorável para C2 e decisão favorável para C1. Diante disso, C2 continuará a recolher o tributo, ao passo que C1 não deverá mais recolhê-lo. Esse cenário evidencia uma situação de desigualdade. O Poder Judiciário, ao analisar duas situações jurídicas semelhantes, resolveu as lides de forma dissonante, oferecendo aos litigantes duas respostas incompatíveis entre si. Em virtude disso, o Poder Executivo, no exercício de suas funções arrecadatórias, deverá, sob a perspectiva tributária, oferecer um tratamento distinto a contribuintes que manifestem a mesma capacidade contributiva, exigindo o tributo de C2 e não mais exigindo de C1. Por ora, analisaremos a questão sob a perspectiva da igualdade, para viabilizar o futuro confronto com a segurança jurídica que ampara o contribuinte.

O *caput* do art. 5º da Constituição Federal assegura que todos são iguais perante a lei, vedando distinções de qualquer natureza. A seu turno, no capítulo destinado ao "Sistema Tributário Nacional", o art. 150, inciso II, também veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente[596], proibindo qualquer

[596] Segundo Moreira Alves, a adoção do vocábulo *equivalente*, nesse dispositivo constitucional, possui maior abrangência conceitual, em razão de sua densidade ôntica mais abrangente, impondo que os desiguais, e mesmo em situação de aproximação, devam ser tratados de forma equivalente e receber o mesmo tratamento tributário. Ou seja, se o constituinte tivesse empregado situações iguais, a norma seria menos abrangente, visto que não é possível se falar em igualdade absoluta, mas apenas na igualdade de equiparação de determinados elementos (MOREIRA ALVES, José Carlos. Contribuições Sociais.

distinção em razão de ocupação profissional ou da função por eles exercida. A igualdade, na ordem constitucional, expressa-se tanto pela vedação à concessão de privilégios, quanto pela garantia de que serão asseguradas condições idênticas a sujeitos de direito que estiverem em igualdade de condições[597]. Portanto, o direito ao tratamento igualitário, que é reforçado pelo constituinte no âmbito tributário, é uma garantia constitucional que impõe obrigações ao legislador e ao aplicador da lei, abrangendo tanto o dever de aplicar as normas jurídicas sem discriminação (igualdade formal, ou seja, perante a lei)[598] quanto o dever de promover de promover a igualdade por meio das normas jurídicas (igualdade material, isto é, na lei)[599].

A igualdade, na clássica concepção aristotélica, consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Contudo, como já apontava Celso Antônio Bandeira de Mello[600], desde a primeira edição de seu célebre estudo sobre o tema, essa afirmação é insuficiente para dirimir os problemas relativos à igualdade, já que não oferece critérios que possibilitem distinguir aqueles que devam ser tratados de forma igual e aqueles que devam ser tratados de forma desigual. Assim, o problema está em identificar os critérios legítimos que autorizam a discriminação do grupo de "iguais" para os fins legais[601]. Ou, em outros termos, a dificuldade está em identificar quais qualidades devem ser levadas em consideração, a fim de que as desigualdades em relação às outras qualidades possam permanecer irrelevantes[602].

Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992, p. 19-21). No mesmo sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da isonomia em matéria tributária – inteligência da MP 320/06 rejeitada pelo Congresso Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 147, dez. 2007, p. 134.

597 GRAU, Eros Roberto. *O Direito posto e o direito pressuposto*. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 158.

598 Para Kelsen, a igualdade perante a lei é mera imposição da lógica jurídica, já que, diante de um pressuposto legal, se um fato se subsume à hipótese normativa, a consequência jurídica deve ser aplicada, não cabendo ao intérprete distinguir onde a lei não o faça. Dessa forma, a igualdade perante a lei seria apenas decorrência da aplicação correta da lei, razão pela qual norma e igualdade configuram uma tautologia (KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1963, p. 66-82).

599 SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 213-214.

600 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 15.

601 FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 116, maio 2005, p. 123.

602 GRAU, Eros. op. cit., p. 160.

Tal dificuldade se deve ao fato de que a igualdade é sempre relacional, pressupondo a existência de um critério de comparação ou de justiça[603]. Afinal, alguém só pode ser igual a outrem, com base em um determinado critério, razão pela qual a igualdade é sempre relativa. Assim, como não é possível, entre indivíduos e situações humanas, uma igualdade ou desigualdade em relação a todos os aspectos, e, considerando que uma igualdade fática parcial não é suficiente para aplicação de uma fórmula universal, então a igualdade ou desigualdade será sempre valorativa, a partir de um determinado critério diferenciador[604]. Portanto, pelo ideal de igualdade, dois sujeitos devem ser tratados igualmente – com base em um determinado critério de comparação – e não de forma idêntica[605].

A identificação desse parâmetro de individualização que justifique um tratamento igual ou diferenciado, com base no qual será realizada a comparação, esbarra em uma dicotomia decorrente da distinção entre a igualdade geral e a igualdade particular. A igualdade, como inibidora de exceções e privilégios odiosos, impõe o uso de generalizações[606] e abstrações pelo legislador[607], agrupando os indivíduos segundo suas notas comuns e separando-os por suas diferenças[608, 609, 610]. No entanto, ao assim proceder, cria-se uma dicotomia entre a igualdade geral, em que se postula um tratamento uniforme aos seres de uma mesma categoria essencial, em contraposição à igualdade particular, em que as desigualdades existentes entre os grupos de indivíduos predicam a especificação de discriminações normativas que atendam à justiça concreta, reclamando um tratamento

---

603 TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e deia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário* – Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 519-520.

604 ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p. 400.

605 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 317.

606 Como ressalta Schauer, a fixação de padrões legais é necessária para reduzir ou diminuir a arbitrariedade na aplicação das leis (SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal*, v. 97, n. 4, Mar. 1988, p. 543).

607 Nesse aspecto, como aponta Fábio Comparato, o fundamento legitimador da sociedade política é o pacto de submissão de todos às deliberações que sejam do interesse comum. Assim, o caráter geral da lei supõe uma igualdade absoluta dos cidadãos, tanto em sua votação quanto em sua destinação (COMPARATO, Fabio Konder. Igualdade, desigualdades. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, v. 1, 1993, p. 71).

608 SCHAUER, Frederick. *Profiles, probabilites and stereotypes*. Cambridge: Belknap, 2003, p. 218.

609 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 132.

610 Por isso, José Souto Maior Borges fala em legalidade isonômica, já que a lei, por ser geral e abstrata, desconsidera as particularidades individuais em favor de um grupo ou uma classe de indivíduos (BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994, p. 13).

singular e diferenciador[611, 612]. A igualdade, portanto, conduz necessariamente à questão da valoração correta e, com isso, à questão do que seja uma legislação correta, racional ou justa[613].

Embora haja consenso doutrinário[614] quanto à importância da igualdade, inúmeros problemas concretos surgem de sua aplicação. A jurisprudência pátria, sobretudo da Corte Suprema, oscila em identificar os critérios orientadores de suas decisões. A título ilustrativo, o STF já decidiu: (i) ser inconstitucional a isenção do imposto de renda sobre a verba de representação na remuneração dos magistrados, prevista no DL 2019/83, por criar uma distinção ilegítima[615]; (ii) ser constitucional a diferença no tratamento entre contribuintes de IPTU menos abonados, que poderiam pagar em até dez parcelas o tributo, ao passo que os demais contribuintes somente poderiam pagar em três parcelas[616]; (iii) ser constitucional a exclusão de determinadas atividades do SIMPLES, ainda que possuam a mesma faixa de receitas de outros beneficiários desse regime[617]; (iv) ser inconstitucional a adoção de regimes diferenciados entre contribuintes de IPVA, conforme se trate ou não de veículos destinados a transporte escolar[618]; (v) ser constitucional a isenção de IOF sobre operações de câmbio, caso se tratasse de guias de importação expedidas antes ou depois de 1.7.1988, nos termos do DL 2434/88[619]. A essas manifestações do STF, outras tantas se somam, sem que seja possível identificar uma coerência na definição de critérios que permitam o controle quanto à fixação de distinções razoáveis que justifiquem tratamentos diferenciados entre contribuintes que se encontram em uma mesma posição jurídica.

A longo do tempo, inúmeras manifestações doutrinárias apontaram diferentes critérios para a identificação de parâmetros que tornam legítima a discriminação. Para

---

611 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 133.

612 PERELMAN, Chaïm. *De la justice*. Justice et raison. Bruxelles: Etablissements Émile Bruylant, 1963, p. 26.

613 ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p. 400.

614 Para Roque Antonio Carrazza, o princípio é corolário direto da forma republicada (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 67); para José Afonso da Silva, trata-se de signo fundamental da democracia (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 210); para Canotilho, trata-se de princípio estruturante (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 424); para José Eduardo Soares de Melo, trata-se de pilar do Estado de Direito (MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 30).

615 STF, 2ª Turma, RE n. 236.881, Rel. Min. Maurício Correa, DJ 26.4.2002.

616 STF, 2ª Turma, RE n. 154.027, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 20.2.1998.

617 STF, Pleno, ADI n. 1643, Rel. Min. Maurício Correa, DJ 14.3.2003.

618 STF, Pleno, ADI n. 1655, Rel. Min. Maurício Correa, DJ 24.10.1997.

619 STF, 1ª Turma, AgRg em Ag n. 138.344, Rel. Min. Celso de Mello. DH 12.5.1995.

Schoueri[620], para que se atenda ao Princípio da Igualdade, devem ser percorridas duas etapas: primeiro, encontrar um critério e, em seguida, comparar as situações a partir do critério eleito. A igualdade, assim, demandaria a aplicação coerente dos parâmetros adotados pelo legislador, podendo ser violada não apenas quando situações iguais são tratadas de modo diferente, como também quando não se consegue identificar um critério para o tratamento diferenciado, tornando a distinção arbitrária. Para Ricardo Lobo Torres[621], o Estado ofende a isonomia quando cria, na via legislativa, administrativa ou judicial, desigualdades infundadas por meio de discriminações ou privilégios odiosos, que consistem em permissão para fazer ou deixar de fazer algo contrário ao direito comum, sem justificação razoável. Para o autor, é o que ocorre quando um contribuinte deve pagar menos tributo que outro, em razão de diferenças subjetivas, afastadas dos princípios da justiça ou da segurança jurídica. Já para Canotilho[622], o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária. Existe uma violação arbitrária quando a disciplina jurídica: (a) não se basear em um fundamento sério; (b) não tiver um sentido legítimo; e (c) estabelecer diferenciação jurídica sem um fundamento razoável. Já para José Afonso da Silva[623], a isonomia exige que, nas normas jurídicas, não haja distinções que não sejam autorizadas pela própria Constituição. Para Celso Antonio Bandeira de Mello[624], a aferição do respeito à isonomia deve atender ao seguinte *iter*: (i) investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; (ii) de outro lado, verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada; e (iii) finalmente, deve-se analisar se a correlação e o fundamento racional abstratamente existente, no caso concreto, estão alinhados com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional, guardando harmonia com eles. Assim, para o autor, o princípio da igualdade deve objetivar a concretização de algum valor constitucionalmente reconhecido e legítimo, a justificar o tratamento jurídico diferenciado. Já Eros Grau[625] sustenta que a discriminação será arbitrária quando não seja

---

620 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 318.

621 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*: os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e isonomia. v. III, 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 356-357.

622 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 576.

623 SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 214.

624 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 21-22.

625 GRAU, Eros Roberto. *O Direito posto e o direito pressuposto*. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 161.

possível encontrar, para a diferenciação legal, alguma razão adequada que surja da natureza das coisas ou que, de alguma forma, seja concretamente compreensível.

Como se nota, as manifestações da doutrina, de um modo geral, aludem à necessidade de critérios de discriminação "razoáveis", "coerentes" ou "legítimos", sendo vedada a concessão de privilégios "arbitrários", "infundados" ou "odiosos". Visando a reduzir esse nível de abstração e indeterminação, Humberto Ávila propôs um modelo teórico para oferecer critérios intersubjetivamente controláveis, de modo a viabilizar a delimitação dos casos em que a distinção é arbitrária. Para o autor[626], a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos, comparados com base em uma determinada medida de comparação – mensurada a partir de um elemento indicativo que com ela estabelece uma relação estatisticamente fundada e conjugada – que deve manter uma relação de pertinência ou vínculo de correlação lógica com uma determinada finalidade. Como salienta o jurista, a diferenciação dos contribuintes deve ser feita com base em uma finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível, e, ademais, esses elementos estruturais ou conceituais da igualdade devem ser compatíveis com a Constituição[627, 628]. No que concerne à natureza normativa, sustenta Humberto Ávila[629] tratar-se a igualdade de uma supernorma, influindo na aplicação uniforme de todas as normas, e, ao mesmo tempo, recebendo influência de todas as outras normas, que lhe preenchem os elementos estruturais. Nesse contexto, a igualdade pode manifestar-se como: (i) postulado, ao verter parâmetros para aplicações de outras normas ou direcionando a aplicação isonômica de qualquer princípio substancial; (ii) princípio, ao buscar promover um ideal de igualdade; ou (iii) regra, preexcluindo matérias do âmbito de competência do Poder Legislativo.

De um modo geral, a doutrina aceita que os parâmetros legítimos de distinção devem ser obtidos a partir da Constituição, que é permeada de normas que obrigam, proíbem ou permitem a adoção de determinado critério de discriminação. Nesse aspecto, o art. 150, inciso II, veda a distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida. O art. 151, I, proíbe a concessão de privilégios pela União, excetuados os concedidos para o equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões do país, ao passo que o art. 152 veda a concessão de privilégios pelos Estados e Municípios para bens ou

---

626 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 43-46.
627 Ibid., p. 47.
628 Nesse sentido também já decidiu o STF: STF, Pleno, ADI 1643, Rel. Min. Maurício Correa, DJ 14.3.2003.
629 Ibid., p. 138-143.

serviços, em razão da procedência ou destino. Já o art. 173, § 2º, proíbe privilégios para empresas públicas e sociedades de economia mista. Por sua vez, o art. 5º, XLI, proíbe discriminação atentatória a direitos e liberdades fundamentais. Outros parâmetros de distinção inaceitáveis podem ser encontrados em valores albergados pela Constituição, sendo possível inferir a vedação a discriminação quanto à origem, raça, cor e idade (art. 3º, IV), quanto ao sexo (art. 5º, I), quanto à manifestação do pensamento (art. 5º, IV), quanto à consciência e crença (art. 5º, VIII), quanto à família (art. 226), etc. Por sua vez, são parâmetros de distinção aceitos pelo constituinte a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), a essencialidade de determinados produtos (art. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III), o destino de bens ao exterior (art. 153, § 3º, III, art. 155, § 2º, X, a, e art. 156, § 3º, II), a função social da propriedade (art. 153, § 4º, e 185, § 4º, II), a localização e o uso do imóvel (art. 156, § 1º, III), o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, III, c), o tratamento distinto às empresas de pequeno porte (art. 179), etc.

Em matéria de tributação, o tratamento isonômico encontra-se vinculado ao princípio da capacidade contributiva[630], que consiste em um dos parâmetros de discriminação aceitos pela ordem constitucional, pelo qual o legislador deve mensurar a potencialidade do sujeito passivo em contribuir com os gastos públicos[631]. Assim, a Constituição permite a adoção dessa medida de diferenciação entre os contribuintes[632]. A tributação conforme a capacidade contributiva pressupõe que cada contribuinte contribua para as despesas públicas na proporção de sua capacidade econômica[633]. Como a exigência

---

630 Para alguns autores, a capacidade contributiva é o critério de aplicação da igualdade no Direito Tributário (ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *Cadernos de Direito Tributário* - V Congresso de Direito Tributário – IDEPE – Separata, São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1991, p. 49; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68 et seq.). Para outros autores, a capacidade contributiva é algo diferente e possui maior amplitude do que a igualdade (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 134; MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 28). Para Humberto Ávila, o princípio da igualdade é mais amplo, aplicando-se para normas tributárias criadoras de encargos e para as que visam a alterar comportamentos, ao passo que a capacidade contributiva se limitaria às normas tributárias criadoras de encargos (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 432).

631 JARACH, Dino. *O fato imponível*: teoria geral do Direito Tributário Substantivo. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 97.

632 Para alguns autores, o art. 145, § 1º determina que a graduação conforme a capacidade contributiva seja adotada sempre que seja fática e ontologicamente possível a sua adoção (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 33; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 87). Para outros autores, esse dispositivo obriga, para os impostos pessoais, a graduação conforme a capacidade contributiva, já que em relação a eles é possível a sua adoção (MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 65; AMARO, Luciano. op. cit., p. 134).

633 ZILVETTI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário*. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 38.

de tributos pressupõe a manifestação de riqueza, a carga fiscal individual deve ser estabelecida em função da capacidade econômica ínsita a essa riqueza[634]. Acaba-se, assim, por onerar desigualmente os desiguais[635], na medida em que se desigualam. O princípio da capacidade contributiva, portanto, é o corolário do princípio da igualdade em matéria de tributação[636]. Importa destacar que o fator de discriminação consoante a "capacidade contributiva" convive, no regime constitucional, com outros valores para cuja realização também pode ser admitida a criação de tratamentos tributários diferenciados. Para que haja quebra da isonomia, é essencial que seja demonstrada a existência de uma razão suficiente para que subsista o tratamento diferenciado, com base em uma finalidade também constitucional[637].

O cenário acima revela que, a despeito da divergência doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria, os critérios que legitimam um tratamento discriminatório devem ser buscados nas normas constitucionais. E, firmadas essas premissas, podemos retomar ao exemplo anteriormente apresentado, em que dois sujeitos ajuízam ação para afastar a incidência de determinado tributo, obtendo, cada qual, resultados distintos entre si. A análise da legitimidade dos critérios que resultaram no tratamento distinto, e a eventual infringência à ordem constitucional, demanda a decomposição em dois cenários: o primeiro, já abordado ao longo do trabalho e que aqui será reafirmado, relaciona-se ao aspecto processual e diz respeito ao tratamento distinto conferido pelo Poder Judiciário, ao julgar duas demandas idênticas; o segundo, a ser analisado adiante, é a consequência dessa decisão judicial, que impõe ao Poder Executivo a obrigação de conferir, sob a perspectiva tributária, tratamentos distintos a contribuintes que manifestem a mesma capacidade contributiva, exigindo tributo apenas de um deles.

---

634 Ricardo Lobo Torres indica, como subprincípios da capacidade contributiva, a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade, a personalização, a generalidade, a universalidade, a neutralidade, o princípio da repercussão legal obrigatória, a não cumulatividade e o país de destino. Segundo o autor, todos guardam, em maior ou menor grau, coerência com o princípio da igualdade, buscando conferir tratamento equânime aos contribuintes, respeitando os limites de sua capacidade contributiva (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 312-343).

635 E, nesse aspecto, a doutrina tributária reconhece, plasmada na ideia da capacidade contributiva, que a isonomia impõe que haja tratamento diferenciado em determinados casos, que não poderiam ser equiparados.
Nesse sentido: BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 51; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 134.

636 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 321.

637 SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 126, mar. 2006, p. 77.

Dessa forma, é necessário identificar, em cada um desses cenários, se há uma razão suficiente que justifique um tratamento igual ou desigual e, mais ainda, o que seria essa razão suficiente. E, nesse aspecto, saber o que é uma razão suficiente não é algo que o enunciado da igualdade, por si só, pode responder, sendo exigíveis outras considerações também valorativas[638], já que o conteúdo dos elementos estruturais da igualdade é preenchido também por outras normas.

No cenário apontado, os dois contribuintes, após incursão no Poder Judiciário, para discussão de uma relação jurídica semelhante, tiveram um tratamento distinto. Somente um deles, finda a ação, poderá deixar de recolher determinado tributo, já que, consoante delimitado, nosso estudo cinge-se ao exame das relações jurídico-tributárias continuativas. Como já verificado no Capítulo 1 (item 1.5), a análise das normas constitucionais revela que o constituinte admitiu que decisões conflitantes sobre a mesma matéria pudessem ser prolatadas. Isso porque, pelas normas constitucionais, apenas determinadas decisões seriam projetadas para outras relações processuais, ou seja, somente em relação a elas o constituinte exigiu uma uniformidade decisória, impedindo que os órgãos jurisdicionais se pronunciem em sentido diverso. Nos demais casos, o acesso às vias recursais extraordinárias, para reforma de decisões que tenham dado interpretação dissonante àquela encampada pelo STJ e STF, deve observar, além dos requisitos previstos na legislação processual, alguns pressupostos disciplinados na própria Constituição. É dizer: quisesse o constituinte impedir a prolação e o trânsito em julgado de decisões conflitantes, poderia ter adotado medidas para coibi-los, exigido a uniformidade decisória para todas as decisões das Cortes Superiores.

Isso não significa que a igualdade não exerça qualquer influência na seara processual. É sob a perspectiva da igualdade que deve ser interpretado o art. 5º, XXXV, da Constituição, segundo o qual "*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*". Nesse sentido, qualquer cidadão pode ter acesso ao Poder Judiciário, sendo vedado qualquer tratamento discriminatório, por exemplo, entre dois contribuintes que optem por discutir em juízo a ilegalidade ou a inconstitucionalidade da incidência de determinado tributo. Ademais, a igualdade também se projeta aos julgadores, que não poderão, em um determinado caso, julgar em um determinado sentido e, em outro processo, em que se discute relação jurídica semelhante, decidir de forma dissonante. A igualdade também se manifesta no art. 5º, inciso LXXIV, quando assegura aos

[638] ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed, São Paulo: Malheiros, 2017, p. 410-411.

hipossuficientes a assistência jurídica integral e gratuita, impedindo assim que a garantia da inafastabilidade da jurisdição seja inalcançável aos menos abastados. Ademais, como advertem Marinoni, Arenhart e Mitidiero, o direito à igualdade processual implica a paridade de armas no processo, exigindo o oferecimento aos litigantes das mesmas oportunidades e dos mesmos meios para dele participar[639, 640]. É nesse contexto que deve ser analisada também a norma do art. 5º, inciso LV, da Constituição, que assegura aos litigantes o contraditório e a ampla defesa, *com os meios e recursos a ela inerentes*[641]. Nota-se, pois, que o constituinte assegurou a todos os litigantes, indiscriminadamente, a garantia de participação efetiva no processo e os meios necessários à defesa de seus direitos. Assim, não há garantia à obtenção dos mesmos resultados processuais entre dois indivíduos, já que os litigantes devem observar as normas processuais e a forma por elas imposta, que, consoante exposto no Capítulo 2, apresenta-se como um importante limitador ao exercício abusivo dos poderes processuais, evitando o retrocesso da marcha processual e a insegurança jurídica, por impedir que o processo desemboque em uma disputa desordenada, sem garantias ou sem limites intersubjetivamente controláveis para as partes. Também é o que se corrobora o art. 5º, inciso LIV, da Constituição, que proíbe a privação de bens ou de liberdade sem o devido processo legal, impedindo a utilização de razões arbitrárias e a subversão dos procedimentos institucionalizados[642]. Todas essas normas acima elencadas corroboram o entendimento de que, no âmbito processual, a igualdade é assegurada quando todos os litigantes possam exercer as mesmas faculdades processuais e possam, pelos diferentes meios disponíveis, fazer valer sua pretensão em processos

---

639 MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil.* Teoria do Processo Civil. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 499.

640 No mesmo sentido: MAURER, Hartmut. *Contributos para o Direito do Estado*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 210-211.

641 Aqui, é importante destacar que não sustentamos que a ampla defesa seja uma norma formal (sem conteúdo ou "vazia"), cingindo-se, por exemplo, ao que dispuser o legislador. A norma constitucional que assegura o contraditório e a ampla defesa, por si só, tem o condão de permitir, proibir ou obrigar, independentemente de outras normas. Em nosso entendimento, a norma pode manifestar-se como princípio, com conteúdo finalístico, ao estabelecer um estado ideal em que as partes possam exercer as posições jurídicas inerentes ao processo justo e, com isso, influir no convencimento do julgador, impedindo que o direito de defesa seja limitado irracionalmente. A norma também pode manifestar-se como regra, podendo os julgadores coibir a prática de atos processuais atentatórios à defesa, viabilizando a apresentação de alegações, a produção de provas e a participação na sua produção, a inversão do ônus da prova quando se revelar diabólica para uma das partes, etc. Assim, o legislador não poderá restringir o alcance da ampla defesa. Ademais, em determinada situação concreta excepcional, o julgador poderá afastar a aplicação de uma regra processual (pelo fenômeno da derrotabilidade/*defeseability*), adotando as medidas necessárias à preservação do contraditório e da ampla defesa.

642 ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios.* Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 199.

submetidos ao crivo do Poder Judiciário, sendo vedado qualquer tratamento discriminatório.

Em se tratando ações individuais, verifica-se, portanto, a prevalência de um ideal de igualdade particular, em que cada indivíduo terá sua demanda analisada de forma individualizada pelos órgãos jurisdicionais, que se debruçarão sobre as particularidades do caso e prestarão a tutela jurisdicional, com observância ao contraditório e à ampla defesa para todos os litigantes. Para tanto, cada indivíduo deve exercer as suas prerrogativas processuais, com o atendimento aos requisitos previstos na legislação processual e na própria Constituição, sendo possível, portanto, que cada contribuinte exerça suas prerrogativas de forma distinta, o que gera consequências distintas. Por tais razões, a prolação de decisões conflitantes entre si, em princípio, não é repelida pela ordem constitucional sob a perspectiva da igualdade.

Nesse diapasão, inúmeras são as manifestações da igualdade na seara processual, mas que, por si só, não impedem a prolação e o trânsito em julgado de decisões conflitantes. Com essas considerações anteriores, no entanto, não se nega a importância de que processos semelhantes tenham – ressalvadas as hipóteses em que vícios formais graves cometidos pelas partes interrompam seu curso natural e levem à sucumbência de um dos litigantes – a mesma resposta do Poder Judiciário. É nesse aspecto que, como bem salientam Marinoni, Arenhart e Mitidiero, a igualdade determina a adoção, pelo legislador infraconstitucional processual, de um sistema de precedentes obrigatórios, focado na igualdade *no fim*, e não apenas *no meio*[643]. O que ora sustentamos, no presente estudo, é apenas que o resultado de desigualdade provocado pelo Poder Judiciário, em princípio, não é repelido pela Constituição. Com isso se busca desconstruir a percepção, quase intuitiva, de que o desfazimento do cenário de desigualdade deva ser levado às últimas consequências, com total restabelecimento de uma igualdade que, consoante exposto, não é assegurada pela Constituição.

Tal entendimento é reforçado pela análise realizada no Capítulo 2, em que verificamos que, a despeito das válidas tentativas do legislador, por meio do CPC/2015, de promover um tratamento mais isonômico aos litigantes, o Poder Judiciário encontra-se enclausurado em um modelo decisório que potencializa o risco de prolação e eventual trânsito em julgado de decisões que conflitam com o posicionamento firmado pelos Tribunais Superiores. Nesse aspecto, se o Poder investido pelo constituinte de funções

[643] MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil*. Teoria do Processo Civil. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 500.

jurisdicionais não vislumbra esse cenário como uma patologia a ser combatida, disso resulta que os efeitos provocados pela desigualdade, embora indesejados, são produto de um meio em que a garantia da inafastabilidade do judiciário não assegura, necessariamente, uma prestação jurisdicional uniforme aos jurisdicionados. Pelo contrário, o próprio Poder Judiciário, responsável pelo exercício da jurisdição, acaba justamente contribuindo para obstaculizar o tratamento equânime aos jurisdicionados. Assim, assegurar a igualdade na paridade de armas, tal como realizado pelo constituinte, por si só é insuficiente para uma uniformidade decisória, sem que haja ofensa à ordem constitucional.

Em linha com as considerações apresentadas no presente tópico, os critérios que legitimam um tratamento discriminatório devem ser buscados nas normas constitucionais. E, nesse ponto, o resultado de desigualdade provocado pelo Poder Judiciário é legítimo sob a perspectiva constitucional, desde que os litigantes tenham acesso aos mesmos meios necessários à defesa de seus direitos. Desse modo, em ações individuais, a Constituição não assegura uma igualdade *de fim*, e sim *de meios*. Em outros termos, o constituinte se satisfez, no plano individual, com a garantia de que todos tenham acesso aos meios necessários à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal (assim, ao invés de dizer: "*decida de modo uniforme sempre*", o constituinte disse: "*excetuadas determinadas hipóteses, cada caso deve ser analisado individualmente e submetido às regras do devido processo legal*"). Caso queiram assegurar um tratamento uniforme aos jurisdicionados: (i) cabem às entidades de classe de âmbito nacional, que representam determinado grupo de contribuintes, propor ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade, com a prerrogativa prevista no art. 103, inciso IX, da Constituição; (ii) não o fazendo, o próprio STF, caso vislumbre insegurança jurídica e multiplicidade de ações sobre a matéria, poderá, após reiteradas decisões sobre determinada matéria, editar Súmula Vinculante; (iii) na inércia do STF, também o Poder Legislativo, por meio do Senado Federal, poderá editar Resolução para suspender a eficácia de lei declarada inconstitucional pelo STF. Nos demais casos, sobretudo aqueles que não envolvam tema constitucional, a dissonância decisória, como produto do exercício da função jurisdicional, não é repelida pela ordem constitucional.

Do ponto de vista processual, poderão os entes fazendários propor ação rescisória, desde que observados o prazo decadencial de dois anos para a sua propositura e as causas de rescindibilidade da *res judicata*, como analisado no Capítulo 3. Nesse ponto, a ação rescisória configura um importante instrumento para o restabelecimento da igualdade. É

nesse contexto, pois, que surge a necessidade de análise da questão sob a perspectiva tributária. Como exposto, em razão do resultado provocado pelo Poder Judiciário, o ente tributante estará impedido de exigir tributos de um determinado contribuinte que manifestará a mesma capacidade contributiva que os demais. Nesse cenário, a rescisão da decisão transitada em julgado, por meio do provimento da ação rescisória, em princípio, autorizaria o fisco a promover a cobrança dos tributos pretéritos, restabelecendo o estado de igualdade. Analisaremos essa questão adiante, após as nossas considerações quanto à segurança jurídica e a tensão estabelecida com a igualdade e com a livre concorrência.

4.2.2 Considerações sobre a livre concorrência

Também importante é a análise do tema sob a perspectiva da livre concorrência, porquanto a *res judicata* que será rescindida acaba por conferir, durante o período em que produziu efeitos, vantagens concorrenciais ao detentor da decisão passada em julgado, comparativamente a outros contribuintes que não obtiveram êxito na ação. Para análise da questão, é mister que procedamos a um breve exame dos Princípios da Livre Concorrência e da neutralidade tributária.

O art. 170 da Constituição disciplina que a ordem econômica brasileira está fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa[644], assegurando a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados, dentre outros princípios, o da livre concorrência[645]. O parágrafo único, por sua vez, assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, ressalvados os casos especiais que demandem autorização de órgãos públicos.[646] A livre concorrência, portanto, é um dos princípios da ordem econômica tutelados pela Constituição Federal, por meio da qual o Estado deve buscar um ideal de igualdade de condições para os agentes econômicos, essencial para que haja garantia de funcionamento da economia de mercado. Pela livre concorrência, o Estado deve garantir a igualdade de condições para aqueles que competem

---

644 Consoante lições de Celso Ribeiro Bastos, a livre concorrência pressupõe a livre iniciativa, ao passo que a recíproca não é verdadeira. Tanto é assim que a livre iniciativa é fundamento da Ordem Econômica, sendo a livre concorrência um dos seus princípios (BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico brasileiro*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000, p. 132).

645 *Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*
IV - livre concorrência;

646 Esses princípios e fundamentos da Ordem Econômica encontram-se previstos em outras normas constitucionais, que visam a preservar a dignidade da pessoa humana (p. ex., arts. 7º, inciso II e 201, inciso III), a justiça social (p. ex., art. 192), a valorização do trabalho humano (p. ex., arts. 7º a 11), livre iniciativa (p. ex., arts. 21, 25, § 2º, 176, § 1º, 177, § 1º), dentre outros.

em áreas, setores ou atividades comuns, não podendo diferenciar os agentes econômicos criando vantagens injustificadas[647, 648]. Dessa forma, a livre concorrência funda-se primordialmente na isonomia, cabendo ao Estado criar condições para que se realize um sistema de concorrência em que não haja abuso do poder econômico, dominação de mercado, eliminação de concorrência ou aumento arbitrário dos lucros[649].

Assim, por meio dos princípios que informam a ordem econômica e financeira, o Estado não pode restringir a livre concorrência ou deixar de promovê-la[650, 651]. Dentre as formas de implementação dos objetivos constitucionalmente delineados, o Estado pode atuar mediante adoção de políticas públicas, por meio das quais os entes federados organizam os fluxos distributivos internos, a fim de estimular o desenvolvimento econômico[652]. O estímulo à livre concorrência pode ser feito, inclusive, por instrumentos tributários[653] que visem a prevenir desequilíbrios concorrenciais[654, 655]. Contudo, muitas vezes os desvios concorrenciais podem não decorrer diretamente das políticas públicas adotadas nessa seara. É que outros fatores, inerentes ao próprio sistema jurídico, acabam

---

647 ÁVILA, Humberto. Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação aos princípios da igualdade, da liberdade de profissão, da defesa e do meio ambiente. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, nov. 2009, p. 153.

648 Tanto é assim que o art. 173, § 4º da CF, disciplina que a lei reprimirá o abuso do poder econômico, que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Coube ao legislador infraconstitucional, inicialmente por meio da Lei n. 8.884/94, posteriormente revogada pela Lei n. 12.529/11, estruturar o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.

649 SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005, p. 115.

650 Sobre o ponto, como aponta Humberto Ávila, os princípios funcionam como direito de defesa, impedindo, negativamente, que o Estado adote comportamentos que se contraponham à realização do estado de coisas cuja realização é por eles determinada; e como deveres de proteção, obrigando positivamente que o Estado adote condutas que provoquem efeitos que contribuam para a promoção de coisas por eles imposta (ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 153).

651 No mesmo sentido são as lições de Ricardo Lobo Torres, para quem o Estado não deve apenas se manter neutro à frente da concorrência, mas, também, promover um ambiente propício ao seu desenvolvimento. (TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da Ordem Econômica. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação* 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 494).

652 BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle das Políticas Públicas. *Revista de Diálogo Jurídico*, n. 15, jan./fev./mar. 2007, p. 31.

653 A competência do Estado para coibir desvios concorrenciais, por meio da tributação, passou a estar expressamente positivada na Constituição, com o advento do art. 146-A, segundo o qual: "*Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo*".

654 CARRAZZA, Roque Antonio; BOTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 159, dez. 2008, p 111.

655 Nesse contexto, Ana Paula Forgioni salienta que as políticas públicas ligadas à tributação e à defesa da concorrência ganham destaque no que concerne ao desenvolvimento econômico do Estado Brasileiro, à luz dos princípios albergados pela Constituição (FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do Antitruste*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 151-158).

contribuindo para o surgimento de desequilíbrios, como ocorre na hipótese de determinado contribuinte obter uma decisão transitada em julgado, desobrigando-o do recolhimento de determinado tributo.[656] Com efeito, a decisão transitada em julgado, afastando a obrigação tributária, pode impactar sobre a concorrência dos agentes econômicos, por reduzir a carga tributária de determinado contribuinte. O detentor da coisa julgada será menos onerado com determinada exação, sendo necessário investigar, até que ponto, esse desvio concorrencial é repelido pelo ordenamento jurídico.

Intimamente relacionada à livre concorrência, a doutrina[657] costuma apontar a existência de um ideal de neutralidade tributária a ser promovido pelo Estado. Em uma acepção econômica, a neutralidade da tributação decorre da ideia de que os tributos devem ser economicamente neutros, para não distorcer os preços praticados no mercado pelos agentes econômicos, e decorre dos princípios da livre concorrência e da isonomia. Impede-se, assim, que a tributação constitua um elemento de distorção do sistema econômico, de diminuição geral da eficiência, que venha a causar obstáculo ao desenvolvimento[658, 659]. Ocorre que a ideia de neutralidade da tributação, sob uma perspectiva econômica, é utópica[660]. Isso porque, como aponta Luís Eduardo Schoueri[661], a tributação produz diferentes efeitos em relação a contribuintes que se encontram em situação de igualdade. Assim, a imposição tributária sempre influencia o comportamento dos contribuintes, haja vista que a tributação é um dentre os inúmeros fatores que afetam a alocação de recursos na economia[662]. Além disso, o princípio da neutralidade não é real, pois a tributação não

---

656 SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 35.

657 SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 126, mar. 2006, p. 76.

658 CALIENDO, Paulo Caliendo. *Direito Tributário e análise econômica do Direito*: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 117-118.

659 A abordagem da neutralidade tributária na doutrina é variada. Para alguns autores, a neutralidade tributária impõe a conformação de um sistema tributário ideal (KAHN, Douglas A. The Two Faces of Tax Neutrality: do they interact or are they mutually exclusive? *Northern Kentucky Law Review*, v. 18, 1990, p. 1). Para outros autores, a neutralidade tributária deve impedir que a tributação se constitua em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento (CALIENDO, Paulo Caliendo. op. cit., p. 117).

660 SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 11. v. São Paulo: Dialética, 2007, p. 270. Nesse sentido, Gerd Willi Rothmann também aponta para a utopia da ideia de neutralidade fiscal, sobretudo no âmbito do Direito Tributário Internacional (ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 350).

661 SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 140-164.

662 Richard Musgrave aponta que, além da função arrecadadora e distributiva, a tributação também possui uma função estabilizadora, atuando sobre o nível de empregos, estabilidade e crescimento econômico de

conduz necessariamente a uma justa distribuição de rendas e ótima alocação de recursos[663]. Por tal razão, como salienta Schoueri[664], deve-se

> […] admitir que a neutralidade tributária não significa a não-interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais estrita, neutralidade da tributação em relação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado[665].

No mesmo sentido são as lições de Humberto Ávila, para quem a neutralidade tributária representa uma manifestação da igualdade na sua conexão com o princípio da livre concorrência, e impõe ao Estado um dever negativo, limitando a sua atuação no tratamento de dois ou mais contribuintes que estejam em relação de concorrência[666].

Assim, os ideais de livre concorrência e de neutralidade tributária prestam-se a coibir a tributação que cause desequilíbrios concorrenciais injustificados. O Estado, portanto, deve abster-se de promover uma tributação que provoque desequilíbrios concorrenciais, e, também, deve promover uma tributação que corrija tais falhas. É importante ainda ressaltar que a proteção à livre concorrência não tutela, diretamente, um direito subjetivo dos concorrentes, mas, antes disso, a preservação de um mercado ajustado, para que sejam alcançados objetivos da ordem econômica[667]. Tal interpretação é corroborada pela própria lei que disciplina o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, ao estabelecer que a titular dos bens jurídicos protegidos é a coletividade[668]. Também a Constituição, em seu art. 219[669], alça o mercado interno à qualidade de

---

um país. A tributação, assim, acaba por provocar mudanças no comportamento dos agentes (MUSGRAVE, Richard. *Fiscal Systems*. New Haven: Yale University Press, 1969, p. 13-27).

663 FERRAZ, Roberto. A inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da COFINS pela Lei n. 9718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 130, 2006, p. 75.

664 SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 254.

665 Sobre a neutralidade concorrencial do Estado, Schoueri aponta que o tributo constitui o preço da liberdade concorrencial e da proteção à livre concorrência, isto é, configura o preço de o Estado Brasileiro não atuar diretamente no mercado para obter suas receitas, reservando o mercado à atuação privada (id. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 41-42).

666 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 103-104.

667 DUTOIT, Bernard. O Direito da Concorrência Desleal e a Relação de Concorrência; Dupla Indissociável? Uma Perspectiva Comparativa. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 717, 1995, p. 16; FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do Antitruste*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 190-191.

668 *Art. 1º Parágrafo único. A coletividade é a titular dos bens jurídicos protegidos por esta Lei.*

669 *Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.*

patrimônio nacional. Por tal razão, o Estado pode inclusive adotar medidas restritivas à concorrência quando houver benefícios ao mercado como um todo[670].

Assim, para que haja violação à livre concorrência, é necessário mais do que a presença de condições desiguais entre os concorrentes, porquanto essa distorção já é coibida pelo princípio da igualdade. A proteção à livre concorrência tem por escopo coibir situações em que a vantagem competitiva (que pode ou não ser gerada por razões tributárias) seja de tão alto grau, que gere, ou seja capaz de gerar, uma restrição ao exercício de atividade econômica por parte de determinado concorrente, malferindo, em última análise, a livre iniciativa, o mercado e a sociedade como um todo[671].

A despeito desse ideal de proteção ao mercado, a análise dos impactos da tributação sobre os agentes econômicos nem sempre é uma tarefa simples. Consoante exposto, a tributação sempre afetará a alocação de recursos econômicos, em maior ou menor escala. Com efeito, como aponta Gregory Mankiw[672], os legisladores podem definir se um tributo sai do bolso do comprador ou do vendedor, mas não podem legislar sobre o verdadeiro ônus do tributo. Isso porque, sob a perspectiva econômica, a incidência tributária depende das forças de oferta e da demanda de determinado mercado. De fato, uma incursão nas Ciências Econômicas revela que todos os tributos – não apenas aqueles que incidem sobre as operações de consumo – podem ter seu ônus repassado ao consumidor, dependendo, pois, da elasticidade-preço da demanda e da elasticidade-preço da oferta, fatores que podem levar a tributação a onerar economicamente o produtor ou a repassá-la ao consumidor[673, 674]. Em sua célebre obra, Edwin Seligman[675] aponta que os agentes econômicos, diante da imposição tributária, podem: (i) transferir o ônus financeiro daquele que paga o tributo para outra pessoa que efetivamente o suportará; (ii) reduzir antecipadamente o preço de um bem, de acordo com o valor dos tributos que sobre ele incidirão até o consumo; (iii) recuperar o tributo pago através de aprimoramento do

---

[670] Como afirma Paula Forgioni, nossa lei antitruste, assim como os sistemas norte-americano e europeu, viabiliz práticas que, embora restritivas da concorrência, contenham eficiências compensatórias (FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do Antitruste*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005p. 190-191).

[671] BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 197, fev. 2012, p. 33.

[672] MANKIW, Gregory. *Introdução à economia*. Trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Pioeneira Thomsom Learning, 2005, p. 127.

[673] TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. v. 1. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 401; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto*: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 15; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 49-60.

[674] Ibid., p. 356.

[675] SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The shifting and incidence of taxation*. 3. ed. New York: The Columbia University Press, 1910, p. 1-4.

processo produtivo, de maneira a compensar o custo tributário com a redução de outro custo envolvido na produção; e (iv) alterar o comportamento dos agentes econômicos de maneira a não efetuar o pagamento do tributo cobrado, o que pode ser feito de maneira lícita (elisão) ou ilícita (evasão)[676]. A ocorrência de tais fenômenos dependerá sempre das características específicas do mercado em que o tributo é cobrado e das elasticidades-preço da demanda e da oferta envolvidas.

Daí afirmar que a neutralidade concorrencial é violada não com a mera diferença de intensidade com a qual a norma tributária afeta os diferentes agentes econômicos, mas sim com a instauração de desigualdades de fato – injustificadas – entre eles, demandando uma aferição concreta[677]. Por tal razão, a livre concorrência preservada pela Constituição é aquela que convive harmonicamente com os demais mandamentos constitucionais, e não resulta em uma prevalência axiológica *prima facie*, que deva ser promovida a qualquer custo. Em outros termos, se o Estado possui uma função constitucional de preservar o mercado, por outro lado, não pode amesquinhar outras garantias e direitos fundamentais dos agentes econômicos.

Sob esse viés, convém destacar que as decisões judiciais que afastam obrigações tributárias dos contribuintes decorrem de iniciativa do próprio contribuinte que, vislumbrando uma lesão ou ameaça de lesão a direito, tenciona discutir em juízo o caráter indevido de determinada imposição fiscal. Não se pode dizer, pois, que eventual vantagem comparativa obtida por um contribuinte, após sua incursão ao Poder Judiciário, decorra de uma tentativa de causar efeitos que distorçam a concorrência. Tampouco se pode cogitar que um julgador, quando reconhece a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de um tributo, possa conjecturar os impactos que sua decisão causará sob a perspectiva concorrencial. Até porque, consoante anteriormente exposto, eventual desequilíbrio nessa seara dependerá de inúmeros fatores que sequer estão à disposição do julgador, e que são ínsitos ao mercado em que atua o agente econômico, diante das inúmeras possibilidades de que dispõe para repassar ou arcar com o ônus da imposição fiscal.

---

[676] Sobre a evasão fiscal, Luís Eduardo Schoueri aponta que não são incomuns os casos em que os contribuintes, aproveitando-se da precariedade da fiscalização tributária, obtêm vantagens competitivas sobre seus concorrentes que, caso não consigam suportar a diferença de preços, se retirarão do mercado ou passarão a compartilhar do procedimento ilícito (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 345).

[677] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 279-280.

De fato, o que o contribuinte almeja, com o ajuizamento da ação, é fazer cessar uma lesão ou ameaça de lesão a direito, provocada pelo próprio ente tributante, garantia essa assegurada constitucionalmente pelo art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Nesse aspecto, convém destacar que, ao lado da livre concorrência, um dos princípios que norteiam a ordem econômica é o da proteção à propriedade privada[678]. E, considerando que as leis tributárias possuem um caráter restritivo, por restringirem diretamente a liberdade e a propriedade do cidadão, independentemente de sua vontade, a função defensiva dos direitos fundamentais, tal qual assegurada pela inafastabilidade de jurisdição, torna-se ainda mais importante[679]. Ademais, outro princípio em que se funda a Ordem Econômica, tutelado pela Constituição, é o da liberdade de exercício de atividade econômica[680], que impõe a autonomia e independência, pressupondo que o agente econômico possa realizar as escolhas que melhor lhe aprouver no interesse de sua atividade empresarial, como, inclusive, ingressar em juízo para afastar a incidência de um tributo que entende indevido.

Vale ressaltar que, para a obtenção do provimento jurisdicional favorável, o contribuinte não adotou qualquer medida oportunista, apenas valeu-se de sua prerrogativa constitucional, sendo obrigado a arcar com os riscos ínsitos à prestação da atividade jurisdicional, como condenação em pagamento de custas e honorários advocatícios ou a condenação em multa por litigância de má-fé, caso deduza em juízo pretensão infundada[681]. A vantagem concorrencial obtida, portanto, é contingente, decorrendo propriamente de uma opção do constituinte já anteriormente exposta, ao assegurar a uniformidade decisória apenas a algumas decisões judiciais. Ou seja, implicitamente, sob a perspectiva da Ordem Econômica, o risco de distorções na seara concorrencial, decorrente da prolação de decisões conflitantes para dois contribuintes, também foi admitido pela Constituição Federal e, mais ainda, agravado pelo modelo decisório criticado no Capítulo 2. Em outros termos, isso significa que o desequilíbrio concorrencial não é injustificado ou infundado, mas sim decorre, de um lado, do próprio dever estatal de apreciar, pela inafastabilidade da jurisdição, lesões causadas aos contribuintes pelo exercício do poder de

---

[678] *Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*
[…] *II - propriedade privada*;
[…] *IV - livre concorrência;*

[679] ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 76.

[680] *Art. 170. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*.

[681] *Art. 80. Considera-se litigante de má-fé aquele que:*
I - deduzir pretensão ou defesa contra texto expresso de lei ou fato incontroverso; […].

tributar; e, de outro lado, decorre também da opção assumida pelo constituinte ao restringir a uniformidade decisória apenas a algumas decisões judiciais.

Não se nega que eventuais abusos cometidos por contribuintes, agraciados com decisões transitadas em julgado, devam ser coibidos. É o que se observa, por exemplo, em caso de abusos de direito, na hipótese de eventuais reorganizações societárias que tenham por escopo exclusivamente viabilizar o aproveitamento dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado. Nesse caso, será sempre possível o combate a planejamentos tributários abusivos, caso constatada a simulação ou outros vícios que maculem os negócios jurídicos praticados. Poder-se-ia elucubrar, por exemplo, um minimercado que incorporasse, em uma operação simulada, o grupo Pão de Açúcar, apenas para viabilizar que, ao final da operação, a pessoa jurídica resultante deixasse de recolher determinado tributo.

Enfim, o que ora se sustenta é que a mera vantagem comparativa obtida por um contribuinte, após a sua incursão no Poder Judiciário, não pode ser tida, no plano abstrato, como atentatória à livre concorrência. Eventual abuso do direito deve ser coibido. Ou ainda, para que seja caracterizada a ofensa à livre concorrência, deve haver efetiva comprovação dos efeitos provocados pela decisão judicial para o mercado em que atua o agente beneficiado com *res judicata*. Pelas considerações anteriores quanto à repercussão da tributação sobre os agentes econômicos, somente um estudo analítico poderá comprovar o efetivo do prejuízo ao mercado em que atua o contribuinte. Retomaremos o tema adiante, quando analisarmos os impactos rescisão da decisão judicial transitada em julgado.

4.2.3 Considerações sobre a segurança jurídica e a proteção da confiança

Se, por um lado, a decisão judicial que transita em julgado, afastando a obrigação tributária, pode resultar em um cenário de desigualdade e de vantagens concorrenciais para um dos litigantes, por outro lado, não se pode desconsiderar que o contribuinte amparado pela *res judicata* depositou expectativa naquele provimento jurisdicional definitivo, orientando-se por ele e confiando na sua preservação. Por tal razão, analisaremos a segurança jurídica para, em momento seguinte, buscar uma harmonização entre as tensões estabelecidas entre os diferentes princípios que regem o sistema tributário nacional.

A segurança jurídica pode ser construída a partir de interpretação dedutiva do princípio do Estado de Direito ou a partir de interpretação indutiva de outras regras

constitucionais[682, 683]. De fato, embora se trate de um princípio implícito[684], a segurança jurídica encontra-se manifestada em diversos mandamentos constitucionais, vinculando-se à segurança (art. 5º, *caput*), à propriedade (art. 5º, *caput* e inciso XXII), à legalidade (art. 5º, II), à irretroatividade das leis penais (art. 5, XL), à intangibilidade do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI), entre outros[685]. Conquanto se concretize por intermédio das garantias, a segurança jurídica com elas não se confunde[686].

Em matéria tributária, no plano constitucional, a segurança jurídica manifesta-se por meio da legalidade (art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a), da anterioridade (art. 150, III, b), pela distribuição do poder de tributar por meio de rígidas regras de competência[687], além de ser reforçada pelas garantias expostas anteriormente. No plano infraconstitucional, também há fartas manifestações da segurança jurídica em matéria tributária que se prestam a estabilizar as relações jurídico-tributárias ou a proteger a confiança do contribuinte, como a proibição à analogia (art. 108, § 1º do CTN), a impossibilidade de cobrança de multas, em caso de observância a atos e decisões das autoridades administrativas (art. 100, parágrafo único do CTN), a proibição de cobrança retroativa de tributos, em caso de modificação dos critérios jurídicos (art. 146 do CTN), as regras de decadência e prescrição[688] (art. 150, § 4º, 173, I, e 174 do CTN), entre outras. O planejamento empresarial, por meio do qual se concretiza a inciativa privada, pressupõe

---

682 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 370.

683 Também entendendo a segurança jurídica como decorrente do princípio do Estado de Direito: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 250.

684 Nesse aspecto, como ressalta Souto Maior, o princípio implícito não difere senão formalmente do expresso, possuindo ambos o mesmo grau de positividade, podendo inclusive produzir mais efeitos do que o expresso (BORGES, José Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 63, 1994, p. 207).

685 CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 61, 1993, p. 86; ÁVILA, Humberto. *Medida Provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Fabris, 1997, p. 48-49.

686 TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de tributar. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, out./nov./dez. 2005, p. 3.

687 ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 70.

688 A necessidade de garantir um mínimo de segurança nas relações jurídicas, por exemplo, faz com que o legislador estabeleça a prescrição e decadência, de modo que o direito, se não exercido no prazo assinalado pelos seus titulares, caducam ou decaem (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 747; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 656). Protege-se, assim, a estabilização das situações jurídicas e a eliminação das incertezas (PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Os princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo. In: MOTTA, Fabrício. *Direito Público atual*: estudos em homenagem ao Professor Nélson Figueiredo. Belo Horizonte: Idag, 2008, p. 311).

uma possibilidade de previsão objetiva que exige, por seu turno, uma segurança quanto aos elementos que a afetam, como, notadamente, os encargos tributários[689].

A própria existência do Direito, por si só, já é uma versão elementar da segurança jurídica, fundamentando e justificando a existência de instituições jurídicas[690]. O Direito é, por excelência, um instrumento nato da segurança jurídica[691]. O ser humano necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente sua vida[692]. A segurança jurídica pode significar segurança *através do direito*, e, portanto, segurança face ao roubo, homicídio, descumprimento do contrato, etc.; e segurança *do próprio direito*, garantindo-se a sua cognoscibilidade, aplicabilidade, efetividade[693]. Assim, deve haver: (i) *segurança de orientação*, mediante a produção de normas racionais e coerentes, a antecedência da norma em relação aos fatos que pretende regular e a publicidade formal do diploma legislativo; e (ii) *segurança de aplicação*, mediante interpretação e aplicação correta da norma jurídica[694]. Se não há certeza de aplicação das normas jurídicas[695], não há, na mesma medida, possibilidade de existir respeito às normas e, enfim, não há Direito[696]. Dentro desta necessidade de certeza, o Estado delega à Constituição uma exigência de estabilidade, sem a qual se torna impossível viver e assentar uma ordem social como tal[697]. Para Radbruch, a segurança jurídica é, ao lado da justiça, um dos elementos universalmente válidos da ideia de direito, escapando à relatividade no tempo e no espaço[698, 699].

---

689 XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 45-54; ATALIBA, Geraldo. Segurança do Direito, Tributação e Anterioridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 27-28. jan./jun. 1984, p. 51-53.

690 NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 22.

691 VILLEGAS, Hector. Principio de seguridad jurídica em la creación y aplicación del tributo. El contenido de la seguridade jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 66, 1995, p. 7).

692 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256.

693 KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Trad. António Ulisses Cortés. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 281.

694 NOVOA, César García. op. cit., p. 73.

695 As normas apresentam-se como ferramentas de confiança, por possibilitar uma previsibilidade de direitos (OÑATE, Flavio Lopez de. *La certeza del derecho*. Granada: Comares, 2007, p. 21).

696 RAZ, Joseph. The rule of law and its virtue. In: _____. *The authority of law*: Essays on law and morality. Oxford: Clarendon Press, 1979, p. 221; MENDES, Gilmar Ferreira. *Anotações sobre o Princípio do Direito Adquirido tendo em Vista a Aplicação do Novo Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 250.

697 ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. *Justicia y seguridad jurídica em un mundo de leyes desbocadas*. Madri: Civitas, 1999, p. 101.

698 RADBUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Trad. L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 162.

699 A despeito dessa afirmação, há que se reconhecer que, por vezes, há tensão entre segurança jurídica e justiça, de forma que, em determinados casos, pode-se invocar que em uma situação concreta a segurança jurídica deve se sobrepor à justiça (SILVA, Almiro Couto e. Princípios da Legalidade da Administração

Evidentemente que o princípio da segurança jurídica não confere ao particular o direito à imutabilidade das normas jurídicas, mas sim o direito à certeza[700] e previsibilidade da norma aplicável. Como ressalta Humberto Ávila[701], a segurança jurídica é uma norma-princípio que se vincula aos ideais de: (i) cognoscibilidade, ou seja, clareza quanto ao que é prescrito pelo Direito a ser aplicado, possibilitando que os indivíduos possam identificar quais são as alternativas disponíveis e suas respectivas consequências[702, 703, 704]; (ii) confiabilidade, isto é, confiança no Direito que será aplicado ao caso, assegurando-se a racionalidade da mudança e a estabilidade de relações[705, 706]; e (iii) calculabilidade, assim entendida como a possibilidade de que o indivíduo possa mensurar, no futuro, as consequências jurídicas dos seus atos[707, 708].

Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 84, 1987, p. 46-47; TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de tributar. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, out./nov./dez. 2005, p. 1-2).

700 Por certeza, compreende-se a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber as consequências de suas ações (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17/18, jul. 1981, p. 51).

701 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256.

702 Nesse aspecto, a segurança jurídica afigura-se como instrumento de garantia da liberdade, pois visa a garantir o conhecimento dos comportamentos do Estado e dos demais cidadãos (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição.* 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 1294).

703 Considerando a indeterminabilidade dos textos normativos, Humberto Ávila se reporta à determinabilidade dos conteúdos normativos, de modo que seja possibilitado o conhecimento dos possíveis sentidos de um texto normativo ou de práticas argumentativas destinadas a reconstruí-lo (ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 367-388)

704 Dentre os instrumentos destinados a conferir efetividade a esse elemento da segurança jurídica, pode-se invocar a publicidade das normas e dos atos, a motivação do ato administrativo e a fundamentação das decisões judiciais, entre outros.

705 Em uma acepção extrema, a confiabilidade seria garantida pela imutabilidade do Direito, também referida pela petrificação do Direito (LUÑO, Antonio Enrique Perez. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 33). No entanto, diante da margem de incerteza e insegurança ínsitas ao Direito, admite-se uma linha intermediária, em que se assegura uma estabilidade na mudança, mediante confiabilidade de um ordenamento protetor de expectativas e garantidor de mudanças estáveis e realizadas com racionalidade (NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 88; ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 130).

706 Dentre os instrumentos para garantir a efetividade desse elemento da segurança jurídica, pode-se invocar a proteção ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao direito adquirido, a proteção às cláusulas pétreas constitucionais, a proteção à retroação contra mudanças de posicionamento, a proteção à confiança, à boa-fé, a modulação dos efeitos das decisões jurisprudenciais, o reconhecimento da preclusão temporal pela prescrição ou decadência.

707 ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 131.

708 Dentre os instrumentos reconhecidos e destinados a garantir a efetividade desse elemento da segurança jurídica, pode-se invocar a irretroatividade, as regras de transição entre o passado e o futuro, a redução do âmbito de discricionariedade administrativa, etc.

Como aponta Humberto Ávila, a segurança jurídica pode ser compreendida em suas duas dimensões: estática ou dinâmica[709]. A dimensão estática diz respeito ao problema de conhecimento do Direito, isto é, à cognoscibilidade ou à possibilidade de que as normas sejam efetivamente compreendidas pelos indivíduos, podendo servir como instrumento de orientação ao cidadão, de forma que os textos devem ser claros, precisos e compreensíveis[710]. Assim, uma das vertentes da segurança jurídica é a exigência de um ordenamento bem construído em seus princípios, estruturas, qualidades das normas que o integram, mediante publicidade e viabilidade de compreensão[711].

No entanto, não basta que a lei seja clara e justa, ela deve também ser segura[712]. É nesse aspecto que ganha importância a dimensão dinâmica, que protege o cidadão em face das mudanças do Direito, garantindo-se, de um lado, a intangibilidade de direitos conferidos no passado e, de outro, as expectativas geradas quanto ao futuro[713]. Enquanto na dimensão estática a análise da segurança jurídica é voltada para a estrutura do ordenamento jurídico, sua acessibilidade e forma de construção dos textos normativos, na dimensão dinâmica a análise é voltada para a interpretação conferida pelos diversos órgãos, para a tutela das situações jurídicas consolidadas no passado, para a construção de situações de transição para o futuro, dentre outros. Em uma perspectiva objetiva, a dimensão dinâmica da segurança jurídica deve assegurar a permanência e a durabilidade do ordenamento jurídico, de modo que as normas que o integrem venham a proteger as situações individuais por razões objetivas, impedindo a retroatividade dos atos do estado[714]. Assim, o ordenamento deve ser estável, previsível e confiável, com pretensão de definitividade, a fim de que o cidadão possa conhecer e incorporar suas regras de maneira perene e duradoura[715].

Pelo princípio da segurança jurídica, em sua dimensão dinâmica objetiva, o ordenamento jurídico promove os ideais de confiabilidade e calculabilidade. Pela

---

709 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 295-304.

710 Ibid., p. 290.

711 MORENO, Fernando Sainz. Seguridad Jurídica. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 55, 2011, p. 16.

712 TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação* - Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 3.

713 ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 291-292.

714 SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 2, abr./jun. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 30 nov. 2017, p. 5.

715 NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77.

confiabilidade, promove-se a permanência do passado, mediante estabilização de relações jurídicas, impedindo que certas modificações jurídicas sejam realizadas. É o que se observa, por exemplo, nas proteções conferidas pelo ordenamento pátrio à intangibilidade de situações jurídicas, por meio da prescrição, decadência, coisa julgada, ato jurídico perfeito, direito adquirido, etc. O STF mantém sólida jurisprudência protegendo os aspectos objetivos da segurança jurídica[716]. Já pela calculabilidade, a preocupação é voltada para o futuro[717], afastando mudanças bruscas (que não são antecipáveis e, por isso, surpreendem o destinatário) e rápidas (que, embora antecipáveis quanto a sua ocorrência, são intensas nos seus efeitos). Por tal razão, qualquer mudança de regime tributário deve ser o mais suave possível, o suficiente para harmonizar interesses públicos e privados[718].

Já em uma perspectiva subjetiva[719], a dimensão dinâmica da segurança jurídica torna intangíveis situações por razões individuais, protegendo a confiança legítima depositada por determinado sujeito de direito[720]. É aqui que, em geral, a doutrina costuma

---

[716] Nesse sentido, pode-se verificar que o STF vem resguardando os indivíduos mediante proteção da decadência (STF, AR 1323, QO, Rel. Min. Moreira Alves, j. 3.11.1989); da prescrição (STF, AI 140.751 AgRg, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.06.1992); da preclusão (STF, AI 249.470 AgRg, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 10.10.2000); da coisa julgada (STF, AR 1.461, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.06.2001); do direito adquirido (STF, EDclRE 367.166, Rel. Min. Elen Gracie, j. 22.4.2003; STF, RE 168.046, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 17.4.1998; STF, RE 186.264, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1997); do ato jurídico perfeito (STF, RE 194.662, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.9.2001; STF, AI 210.678 AgRg, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.12.1998); da adstrição às formas processuais (STF, HC 69.906, Rel. Min. Paulo Brossard, j. 3.4.2003); da irretroatividade de lei que resulta em desvantagens (STF, ADI 605 MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. 23.10.1991; STF, RE 193.124, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 16.12.1997).

[717] Dentre as funções do direito está o controle atual de expectativas futuras, ou seja, a redução da gama contingente de ações que podemos esperar no cotidiano (ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do Direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 170-178).

[718] ÁVILA, Humberto. Taxa de Fiscalização de Vigilância em proveito da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 174, mar. 2010, p. 136.

[719] O viés subjetivo da segurança jurídica encontra-se inserido na constelação de valores da boa-fé, que foi objeto de ampla delimitação no campo do Direito Privado (SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 2, abr./jun. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 30 nov. 2017, p. 2-3). Nesse aspecto, alguns autores aproximam a proteção da confiança à noção de boa-fé objetiva, relacionada à adoção de uma conduta leal (Nesse sentido: SAINZ MORENO, Fernando. La buena fe en las relaciones de La administración con los administrados. *Revista de Administración Pública*, Madrid, n. 89, 1979, p. 293-314; GONZALEZ PEREZ, de Jesus. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. Civitas: Madrid, 1999). Essas noções acabam se confundindo na jurisprudência, que, por vezes, vem aplicando-as de forma uniformizada.

[720] No Direito Brasileiro, diversos mecanismos protegem a confiança do indivíduo, como: concessão de efeitos *ex nunc* à invalidação de atos ampliativos de direito; convalidação ou estabilização desses atos ampliativos de direito; dever de adoção de regras transitórias para mudanças radicais de regime jurídico; invalidação de normas atentatórias à confiança legítima; responsabilização do Estado por mudanças de regime jurídico; a chamada coisa julgada administrativa, entre outros (SILVA, Almiro do Couto e. op. cit., p. 8).

diferenciar os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança[721, 722]. A segurança jurídica, nessa perspectiva, relaciona-se ao aspecto objetivo, focado na estabilidade dos elementos estruturais do ordenamento jurídico, ao passo que a proteção da confiança diz respeito ao aspecto subjetivo[723], quando se relaciona, à luz de um caso concreto, com a proteção do sujeito que confiou na legitimidade de determinado ato que lhe conferiu uma vantagem[724]. Humberto Ávila destaca que a proteção da confiança, embora relacionada à segurança jurídica, com ela não se confunde, já que pode, inclusive, haver conflito interno entre ambas, que podem levar a soluções distintas em um determinado caso concreto[725]. Assim, para o jurista, a segurança jurídica revela a face geral da segurança jurídica[726], protegendo o interesse de todos, vinculando-se à justiça geral; já a proteção da confiança garante o interesse de um ou alguns, sendo vinculada, portanto, à justiça individual[727]. Daí a afirmar-se que a proteção da confiança não decorre do princípio da segurança jurídica, por dedução, mas sim é uma limitação ou um corolário limitativo desse princípio[728].

---

721 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256-257; SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 2, abr./jun. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 30 nov. 2017, p. 5. No mesmo sentido: MAURER, Hartmut. *Contributos para o Direito do Estado*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 61, 79; TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 216.

722 Para Odete Medauar, a proteção da confiança seria aplicável para os casos não protegidos por outras garantias previstas no texto normativo, como a coisa julgada, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito (MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito*: estudos em homenagem ao professor Almiro Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 117).

723 Por tal razão, a proteção da confiança protege o cidadão, e não a Administração Pública, já que o ente público detém uma posição de domínio sobre as situações jurídicas albergadas pela norma jurídica, não possuindo expectativa legítima a ser protegida (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 266, 324, 328; PÉREZ, Jesús González. *El Principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. 5. ed. Madri: Civitas, 2009, p. 73).

724 Como sustenta Karl Larenz, a proteção da confiança suscitada pelo comportamento do outro é condição fundamental para uma pacífica vida coletiva e a proliferação de condutas de cooperação entre os homens que levem à paz jurídica (LARENZ, Karl. *Derecho Justo* - Fundamentos de Ética Jurídica. Madrid: Civitas, 1985, p. 91-96).

725 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 369-370.

726 Nesse ponto, a segurança diz respeito ao ordenamento jurídico como um todo, representando uma norma objetiva, no plano abstrato, não necessariamente vinculada a um sujeito específico, ao passo que a proteção da confiança diz respeito ao aspecto microjurídico, no plano normativo que atua em um nível concreto de aplicação, protegendo o interesse de uma pessoa específica.

727 Ibid., p. 368-369.

728 Ibid., p. 370.

Dentre os requisitos para a proteção da confiança, a doutrina[729, 730]indica: (i) a base de confiança[731]; (ii) a existência de confiança no plano subjetivo; (iii) o exercício de confiança por meio de atos concretos[732]; e (iv) um comportamento estatal que frustre a confiança. A *base de confiança* é o ato estatal, geral ou individual, que servirá de fundamento para o exercício de direito[733], devendo ser o ato conhecido ou suscetível de conhecimento, ainda que se trate de atos inválidos ou inconstitucionais[734]. A avaliação da base de confiança deve ser feita a partir de critérios de verificação gradual[735], que possibilitem analisar, no caso concreto, se determinada atuação á capaz de induzir no seu destinatário a expectativa de que seus efeitos serão mantidos[736]. A *existência de confiança* diz respeito ao aspecto subjetivo, demandando a análise da confiança efetivamente depositada pelo destinatário do ato, o que dependerá do peso normativo da base da confiança[737]. O *exercício da confiança* pressupõe que o sujeito tenha colocado em prática sua confiança, praticando atos concretos com base no ato. E, por fim, exige-se a *frustração da confiança*, gerada por uma nova manifestação estatal, contraditória com a posterior.

Na jurisprudência dos Tribunais pátrios, fartas são as manifestações que albergaram o princípio da proteção da confiança, prestigiando os indivíduos que confiaram na

---

729 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012p. 373-408; PEIXOTO, Ravi. *Superação de precedentes e segurança jurídica*. 2. ed. rev. e ampl. Salvador: Jus Podivm, 2016, p. 110-118; ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*: uma nova forma de tutela do cidadão diante do estado. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 82-104.

730 Em sentido análogo, Misabel Derzi sustenta que há boa fé e confiança a ser protegida, quando uma das partes, por meio de um comportamento objetivo, criou confiança em outra, que, em decorrência da firma crença na duração dessa situação, foi levada a agir ou manifestar-se externamente, fundada em suas legítimas expectativas, que não podem ser frustradas (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 378-381).

731 O STF, em decisão com repercussão geral, entendeu ser incabível invocar a proteção da confiança ou a segurança jurídica para a manutenção de servidor em cargo público, que nele ingressou com base em decisão judicial precária. Aqui, a precariedade da decisão influiu para que a base da confiança não fosse sólida (STF, Pleno, RE n. 608.482, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 29.10.2014).

732 Para Pedro Moniz Lopes, o ato concreto de exercício da confiança não seria requisito para proteção, sendo necessário apenas para fins de responsabilidade civil, no contexto da reparação de danos (LOPES, Pedro Moniz. *Princípio da boa fé e decisão administrativa*. Lisboa: Almedina, 2011, p. 281-282).

733 A proteção da confiança deverá refletir os efeitos que a base de confiança provoca nos direitos fundamentais do cidadão, como a liberdade, propriedade e igualdade (ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 376).

734 Ibid., 2012, p. 373-374; LOPES, Pedro Moniz. op. cit., p. 367.

735 Nesse ponto, Ávila elenca uma série de elementos que auxiliam na capacidade de avaliação: (i) grau de vinculatividade da base; (ii) grau de aparência de legitimidade do ato; (iii) grau de modificabilidade da base; (iv) grau de duração no tempo; (v) grau de realização das finalidades da base; (vi) grau de indução da base; (vii) grau de individualidade da base; e (viii) grau de onerosidade da base (ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 380-403).

736 LOPES, Pedro Moniz. op. cit., p. 258.

737 ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 404.

legitimidade de determinado ato estatal[738]. Ou ainda, decisões em que o longo decurso do prazo, até um provimento jurisdicional final, desempenhou um papel decisivo para a preservação do ato impugnado, em nome do princípio da proteção da confiança[739]. E, neste aspecto, como observa Misabel Derzi[740], a proteção da confiança tem uma dimensão temporal importante[741], pressupondo confiança em uma situação no passado, que persiste no presente e que se projeta para o futuro.

A proteção à coisa julgada insere-se, pois, na dimensão dinâmica da segurança jurídica, em seu aspecto objetivo, pois o ordenamento jurídico cuidou de tornar intangíveis as decisões judiciais que estabilizam uma relação jurídica[742], tornando-as imutáveis e indiscutíveis. A parte que obtém uma decisão transitada em julgado passa a orientar-se e exercer seus direitos fundamentais de liberdade e propriedade baseados nela. Se não houvesse certo grau de confiança nos provimentos judiciais passados em julgado, a jurisdição e o acesso ao Poder Judiciário perderiam o sentido, tornando vazia a garantia da inafastabilidade da jurisdição. É importante destacar que o constituinte tornou intangível a coisa julgada por meio de regra constitucional, insculpida no art. 5º, XXXVI, que impede que até mesmo as leis retroajam para atingir situações jurídicas estabilizadas pela coisa

---

738 Pode-se invocar, por exemplo, decisões que: (i) mantiveram servidores públicos em seus cargos, a despeito da inconstitucionalidade da lei com base na qual se deu a investidura, mantendo os atos por eles praticados, de modo a proteger a boa-fé dos administrados (STF, 1ª Turma, RE n. 78.209, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, DJ 9.10.74 e STF, 2ª Turma, RE n. 78.594, Rel. Min. Bilac Pinto, DJ 30.10.74); (ii) mantiveram no cargo servidor que ingressou em sociedade de economia mista sem realização de concurso, quando ainda pairava dúvida sobre a necessidade de realização de concurso para tais cargos (STF, Pleno, MS n. 22.357, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 5.11.2004); (iii) manteve atos praticados por Câmara Municipal instituída por leis inconstitucionais, preservando boa fé dos administrados que confiaram nos atos por ela praticados (STF, Pleno, RE n. 197.917 Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 7.5.2004; e STF, Pleno, RE n. 266.994, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 21.5.2004).

739 É o que se observa em decisões: (i) versando sobre o ingresso em concurso público ou universidade com base em provimentos jurisdicionais que posteriormente são reformados (STF, 3ª Turma, RMS 13807, Rel. Min. Kelly Prado, DJ 1.6.1966 e STF, 1ª Turma, RMS n. 17144, Rel. Min. Lafayette de Andrada, DJ 10.10.1966); (ii) em que se reconheceu a fraude de pensão por morte, mas não se anulou o ato administrativo que a concedeu em razão do longo prazo desde a sua concessão (STF, Pleno, MS 24.268, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 17.9.2004); (iii) de suspensão cautelar de eficácia de portaria que revogou nomeação para cargo público, decorridos quase quinze anos após a investidura (STF, AC n. 3172 MC-AgRg/DF. Rel. Min. Celso de Mello. DJe 10.5.2013).

740 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. XXIII-XXIV.

741 No mesmo sentido são as lições de Eurico de Santi, para quem o processo de positivação do Direito está intimamente relacionado ao tempo: as normas gerais e abstratas regulam o futuro, o que ainda não é; os atos de aplicação fixam o presente, que não permanece; e as normas individuais e concretas retêm o passado (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Crédito tributário: a medida liminar como forma de reflexão sobre a legalidade da incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 152, maio 2008, p. 77).

742 Consoante aponta Alexy, as decisões judiciais, pelo fato de possuírem o dever de ser racionalmente fundamentadas, possuem pretensão de correção e permanência, a justificar a proteção pelo ordenamento jurídico (ALEXY, Robert. *El Alcance y la Validez del Derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 40).

julgada. E, nesse aspecto, cumpre destacar que as regras jurídicas impedem a consideração de razões que poderiam estar disponíveis[743] caso o aplicador não estivesse por elas limitado, tornando-se uma razão para a decisão, independentemente de outras[744]. As regras, portanto, afastam considerações morais, de modo que as controvérsias, incertezas e os custos morais decorrentes da falta de decisão sejam eliminados ou reduzidos[745].

Assim sendo, o contribuinte que se encontra amparado por uma decisão judicial transitada em julgado está protegido contra os efeitos retroativos da atuação estatal, por força da incidência regra contida no art. 5º, XXXVI, da Constituição. A desconstituição dessa decisão pelo provimento da ação rescisória, que por consectário extirpará a decisão transitada em julgado do mundo jurídico, será analisada no próximo tópico. Por ora, é importante registrar algumas considerações sobre a coisa julgada e a tensão que pode ser estabelecida entre a igualdade e a segurança jurídica.

Não se nega que uma decisão judicial transitada em julgado possa provocar desequilíbrios concorrenciais ou criar um estado superveniente de desigualdade, resultando em conflito entre a segurança jurídica e a igualdade particular[746]. Ocorre que, consoante apontado no Capítulo 1, a coisa julgada não se liga à ideia de justiça ou correição da decisão, mas sim aos seus efeitos de estabilizar uma relação jurídica controvertida. Nesse ponto, ao proteger a coisa julgada por meio de uma regra, o constituinte já regulou o conflito entre, de um lado, a segurança jurídica, e, de outro, a igualdade e a livre concorrência[747], razão pela qual a *res judicata* não pode ser afastada, aprioristicamente, por um mero procedimento de ponderação, por meio do qual se atribua maior peso a um dos lados[748].

Nesse contexto, como anteriormente exposto, ao Poder Judiciário, sob a perspectiva da tripartição de poderes, impõe-se o compromisso institucional com a igualdade

---

[743] As regras jurídicas, por si só, são razões protegidas para a ação (ATIENZA, Manuel; MANERA, Juan Ruiz. *Las Piezas del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1996, p. 11 et seq.).

[744] SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal*, v. 97, n. 4, Mar. 1988, p. 543.

[745] ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. *The rule of rules*: morality, rules and the dilemmas of Law. Durham: Duke, 2001, p. 4-5, 30.

[746] ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 125.

[747] Nesse contexto, a insegurança jurídica que decorreria da instabilidade das relações jurídicas seria ainda mais deletéria à Ordem Econômica, já que, não podendo conhecer e confiar nas consequências jurídicas de seus atos, os cidadãos não podem exercer sua liberdade, orientando-se de acordo com os seus projetos. Assim, como aponta Eros Grau, na perspectiva da Ordem Econômica, a segurança jurídica é imprescindível para o funcionamento de uma economia de mercado (GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 102).

[748] ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 128.

particular[749]. É nessa perspectiva que a Constituição assegura, a cada indivíduo, o direito de ingressar com ação em juízo, não havendo garantias de uniformização decisória, senão nas hipóteses já elencadas nesse estudo. E há que se ressaltar que, em matéria de tributação, a Constituição também atribuiu prevalência à igualdade particular[750]. E, nesse aspecto, cada contribuinte receberá um tratamento particularizado[751] do Poder Judiciário, para análise de sua relação jurídico-tributária estabelecida com o Fisco. Em outros termos, ao prolatar decisão no caso concreto, nos pronunciamentos judiciais com eficácia *inter partes*, o Poder Judiciário está asseverando um tratamento tido como mais compatível com a ordem jurídica, sob aquela perspectiva individual. O julgador analisará o caso concreto, buscando atribuir a melhor solução jurídica para aquela situação particular, ainda que a discussão tenha um potencial de se reproduzir para outros contribuintes que se encontrem em uma mesma posição. Até porque, quando prolata uma decisão, o julgador não tem como prever as potenciais ofensas à seara concorrencial ou eventuais desigualdades produzidas pela sua decisão, que são sempre contingenciais, possuindo apenas um compromisso institucional de julgar outro caso idêntico de forma similar. Pode haver, sim, pronunciamento em recursos repetitivos, hipótese em que os julgadores das Cortes Superiores produzirão um precedente que deverá ser aplicado pelas instâncias inferiores. No entanto, a aplicação dos precedentes aos demais casos estará sujeita: (i) à identidade entre as demandas, revelando a necessidade de uma análise particularizada de cada situação individual; e (ii) à observância aos requisitos processuais disciplinados no plano legal. E é nesse ponto que repousa a crítica formulada no Capítulo 2, quanto ao modelo decisório que acaba por potencializar o risco de decisões conflitantes. Enfim, essas

---

[749] DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 135.

[750] Nesse sentido, como destaca Humberto Ávila, em matéria tributária a Constituição atribuiu prevalência à igualdade particular. Isso se revela: (i) pela ênfase que foi atribuída à capacidade contributiva, como um elemento geral da tributação; (ii) pelo contraponto que foi estabelecido na medida excepcional, prevista no art. 155, § 7º da Constituição, assegurando a restituição da quantia paga na hipótese de o fato gerador presumido não ocorrer, preservando a capacidade contributiva objetiva como princípio geral da tributação; e (iii) ao atribuir poderes aos entes federados por meio de regras de competência, fazendo crer que somente tais fatos, quando praticados individualmente pelos contribuintes, fazem nascer a obrigação tributária. Desse modo, o tratamento particularizado atribuído pela Constituição faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em que se diferencia dos demais, mediante análise das suas particularidades ou das particularidades das operações que realiza. Ou seja, em matéria de tributação, a regra é igualdade particular, de modo que a igualdade geral deve ser utilizada quando não for possível adotar o modelo da igualdade particular (ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 90-92).

[751] Cumpre destacar, nessa perspectiva, que um caso pode revelar particularidades desconsideradas pelo padrão legal, mas que são importantes na aplicação da lei. A ideia de igualdade individual, portanto, é uma manifestação da justiça particular (ibid., p. 84). Praticar a justiça, assim, é analisar cada caso individualmente em todas as suas particularidades, ajustando a aplicação da lei à variedade da experiência prática (SCHAUER, Frederick. *Profiles, probabilites and stereotypes*. Cambridge: Belknap, 2003, p. 29).

considerações revelam que, no ordenamento pátrio, prestigia-se, tanto na perspectiva tributária quanto processual, um ideal de justiça relacionado à igualdade particular.

É nesse cenário que ganha importância a ação rescisória, como um dos mecanismos à disposição do ente tributante para corrigir as situações de desigualdade entre contribuintes.

4.2.4 A rescisão da decisão transitada em julgado e o lançamento tributário: propostas de harmonização

Como visto no Capítulo 3, a ação rescisória, desde o CPC/73, já constituía um importante instrumento para corrigir situações de desigualdade, mediante desconstituição de decisões transitadas em julgado que conferissem interpretações conflitantes com os entendimentos dos Tribunais Superiores. Com o CPC/2015, novas hipóteses de cabimento dessa ação foram introduzidas, conferindo maior amplitude a essa função. Se não restam dúvidas quanto ao cabimento da ação rescisória contra decisões que contrariem precedentes dos Tribunais Superiores, com as ressalvas apontadas no Capítulo 3, por outro lado são escassos os estudos destinados a analisar os efeitos da desconstituição da *res judicata* em matéria tributária. É nesse cenário que se faz necessário examinar a questão.

Na hipótese em exame, o contribuinte ajuíza uma ação para afastar a incidência de determinado tributo, logrando obter (no momento *T1*) decisão transitada em julgado (*D1*), reconhecendo como indevida a obrigação tributária. Por se tratar de relação jurídico-tributária continuativa, além de reaver os tributos recolhidos no passado, os efeitos da decisão serão projetados para os exercícios financeiros subsequentes. Assim, o contribuinte passa a estar amparado por uma decisão transitada em julgado que o autoriza a repetir os valores recolhidos no passado e, também, a deixar de recolher o tributo no futuro. Essa decisão poderá estar em dissonância com a jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre a matéria ou, ainda, pode ocorrer de sobrevir um precedente das Cortes Superiores reconhecendo que aquele tributo é efetivamente devido. A Fazenda Pública então, no prazo de dois anos, ajuíza ação rescisória (no momento *T2*). Posteriormente, sobrevém então uma decisão (*D2*), prolatada no momento *T3,* desconstituindo a decisão transitada em julgado.

Caso o precedente dos Tribunais Superiores (proferido *antes de T1*, ou *entre T1 e T2*) seja uma decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade, reiteram-se as conclusões anteriormente expostas, quanto à cessação da eficácia da decisão transitada em julgado, mas com a preservação dos efeitos pretéritos produzidos pela *res judicata*. O

mesmo vale para Resolução do Senado ou Súmula Vinculante, quando editadas após decisões em controle difuso de constitucionalidade.

No entanto, em se tratando de controle difuso de constitucionalidade ou decisões oriundas do STJ, em caráter de recurso repetitivo, o provimento de ação rescisória, no momento *T3*, trará à tona diferentes desdobramentos práticos sob a perspectiva tributária. Conforme exposto no Capítulo 3, a 1ª Seção do STJ, nos autos das ARs ns. 3551, 3788 e 3638, firmou entendimento no sentido de que, em ações tributárias, a desconstituição da decisão transitada em julgado se opera com eficácia *ex tunc*, o que possibilitaria, em tese, a cobrança dos valores relativos ao passado, tal como se a *res judicata* jamais tivesse existido. Além do mais, segundo o entendimento manifestado pela 1ª e 2ª Turmas do STJ[752], uma vez julgada procedente a ação rescisória, ressurgiriam os créditos tributários anteriormente constituídos por meio de lançamento, os quais haviam sido extintos em razão do trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte. Com base nesses entendimentos, e como já exposto, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN n. 2740/2008, em que sustenta que, inclusive durante todo o período anterior a *T1*, o prazo para a constituição do crédito tributário permaneceria suspenso até a desconstituição da *res judicata* (*T3*), razão pela qual o ente tributante poderia promover a cobrança de créditos tributários de todo o período pretérito (ou seja, antes de *T1*), podendo abranger inclusive períodos anteriores a cinco anos, já que o prazo decadencial não poderia fluir contra quem não pode exercer o direito.

Antes de enfrentarmos essa tese fazendária, a questão precisa ser analisada sob o prisma principiológico e constitucional. Sob a perspectiva processual, já sustentamos a inconsistência da tese de que a desconstituição da rescisão transitada em julgado, por meio do provimento de uma ação rescisória, sempre se opera com eficácia *ex tunc*[753]. Em primeiro lugar, porque sequer há norma processual que autorize essa conclusão, decorrendo tal entendimento da natureza desconstitutiva do juízo rescindente. E, em segundo lugar, e muito mais importante, porque, ainda que houvesse norma processual nesse sentido, ela deveria ser afastada em situações em que razões de segurança jurídica

[752] STJ, 1ª Turma, REsp n. 333.258, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 12.8.2002; STJ. 2ª Turma Rel. Min. João Otávio de Noronha. DJ 6.12.2007.

[753] O próprio STJ, para fins previdenciários, reconhece a eficácia *ex nunc* da decisão que rescinde um julgado que assegurava um benefício previdenciário ao segurado. Aqui, no entanto, o fundamento da Corte para elidir o caráter retroativo da decisão recai na boa fé do segurado e na natureza alimentar das verbas recebidas por ocasião da decisão posteriormente rescindida (STJ. 3ª Seção. AR 3926. Rel. Min. Marco Aurélio Belizze. DJe 18.9.2013).

impedissem a retroação da nova decisão. É aqui, pois, que centraremos nossas análises nesse tópico.

A desconstituição da decisão transitada em julgado, embora possa extirpar do mundo jurídico a decisão originária, não pode desconsiderar os efeitos produzidos quando ela ainda era hígida. Aqui, poder-se-ia argumentar que, ao desconstituir a *res judicata*, também deveriam ser extirpados os seus efeitos, como a impossibilidade de retroação plasmada no art. 5º, XXXVI, da Constituição. E, como argumento adicional, poder-se-ia dizer que, nessa hipótese, a igualdade e a livre concorrência deveriam sobrepor-se à segurança jurídica, já que a própria decisão que amparava o contribuinte foi tida como incompatível com o ordenamento pelo Poder Judiciário, razão pela qual não poderia beneficiá-lo em detrimento dos demais contribuintes. Contudo, esses argumentos não prosperam.

A primeira razão pela qual a nova decisão proferida na ação rescisória não pode retroagir, para autorizar a cobrança de tributos pretéritos, envolve diretamente a segurança jurídica e a regra prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição. Por se tratar de uma regra constitucional, portanto, torna-se prescindível a realização de outras ponderações, tal como sustentado no tópico anterior. Contudo, uma análise precipitada poderia levantar questionamento sobre a efetiva aplicação dessa norma, já que, em tese, proíbe-se apenas que a "lei" retroaja para atingir o ato jurídico perfeito, o direito adquirido ou a coisa julgada. No entanto, como bem elucida Misabel Derzi, o sentido da palavra *lei* deve ser ajustado, de modo que se torne capaz a proteção também dos direitos individuais em face de outras manifestações estatais, que não apenas emanadas do Poder Legislativo[754]. Com efeito, a palavra *lei* deve ser compreendida de modo que seu conteúdo seja passível de recondução aos princípios da segurança jurídica, da liberdade e da dignidade humana[755]. Essa interpretação é a que melhor se coaduna ao postulado da coerência substancial[756]. Ademais, o próprio STF já invocou a regra do art. 5º, XXXVI, para impedir que atos do

---

[754] DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações, complexidade, tipo e conceito sob o signo da segurança jurídica e da proteção da confiança. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 279-280.

[755] MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 97.

[756] Ao analisar o postulado da coerência, Humberto Ávila sustenta que a coerência substancial está relacionada à conexão positiva de sentido. Nesse aspecto, a fundamentação será tanto mais coerente quanto maior for a justificação recíproca de seus elementos. Assim, por meio da regra da proteção à coisa julgada, verifica-se um percurso ascendente de significação que conduz ao princípio da segurança jurídica. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios.* Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 175). Por tal razão, a segurança jurídica encontra-se em conexão de sentido com a proteção da coisa julgada, razão pela qual a regra do art. 5º, XXXVI, da Constituição, deve promover os ideais de confiabilidade, cognoscibilidade e calculabilidade, não podendo ter sua proteção limitada a atos do Poder Legislativo.

Poder Judiciário, do Poder Executivo ou atos decisórios do Poder Legislativo retroagissem para atingir o ato jurídico perfeito[757], de modo que não se pode conceber intepretação restritiva a essa norma constitucional, na alusão à lei realizada pelo constituinte. Ademais, como ressalta Fuller, não há fundamento racional para que um indivíduo tenha que obedecer uma regra que não existe ou passou a existir depois de ele ter agido[758, 759]. Raciocínio análogo deve ser adotado para decisões judiciais ou outro ato estatal, que impõem um dever de conduta em momento posterior àquele em que a ação é realizada, quando anteriormente o indivíduo orientou-se por outro ato, em caráter definitivo, que impunha um dever diverso de conduta.

Uma segunda razão pela qual não se pode admitir a retroação do provimento rescisório é que, mesmo que se considere inaplicável essa regra constitucional, sob pretexto de que a desconstituição da decisão originária extirparia do mundo julgado a coisa julgada que a protege, o contribuinte que obtém uma decisão transitada em julgado também se encontra protegido pelo princípio da proteção da confiança. O princípio serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos em que o particular, não estando protegido pela segurança jurídica em sua dimensão objetiva, exerce seus direitos fundamentais confiando na validade do ato estatal, tendo a sua confiança frustrada pela descontinuidade da vigência ou dos seus efeitos do ato estatal[760].

Os requisitos para a proteção da confiança encontram-se presentes, senão vejamos. A *base de confiança* de confiança do contribuinte é extremamente sólida. Nesse ponto, há que se destacar que se trata de decisão com alto grau de vinculatividade, pois, embora seja uma decisão individual, a preclusão que se operou cria uma vinculação entre o ente tributante e o contribuinte, que não poderão descumprir o comando decisório, sob pena de incorrerem em crime tipificado no art. 330 do Código Penal. Há também um alto grau de individualidade da decisão, tornando-a mais suscetível à proteção, já que a situação

---

[757] É o que se observa, por exemplo: (i) do RE n. 418.918 (STF, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 1.7.2005), em que o STF entendeu que decisão do Turma Recursal do TRF2 violou o direito adquirido de titulares de contas vinculadas do FGTS, em razão de Termo de Acordo celebrado para pagamento dos valores devidos a título de expurgos inflacionários; (ii) do MS n. 25.460 (STF, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 10.2.2006), em que o STF entendeu que decisão do Tribunal de Contas da União violar a coisa julgada.; e (iii) do RE n. 85.002 (STF, 2ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 17.9.1976), em que o STF anulou ato do Poder Executivo que revogou licença para construir edificação que já havia sido concedida.

[758] FULLER, Lon L. *The morality of Law*. New Heaven: Yale University, 1969, p. 39.

[759] No mesmo sentido são as lições de Falzea, para quem as normas, em regra, devem ser prospectivas, já que ninguém é capaz de se guiar por uma norma retroativa, porquanto inexistente ao tempo da ação (FALZEA, Angelo. *Ricerche di Teoría Generale del Diritto e di Dogmatica Giuridica*. Milano: Giuffrè, 1997, p. 142); e de Rawls, que ressalta uma norma que regula uma situação passada é incapaz de ser seguida (RAWLS, John. *A theory of Justice*. Oxford: Oxford Univesity Press, 1999, p. 208).

[760] ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 366.

particular do contribuinte foi analisada pelo Poder Judiciário, após a tramitação pelas diferentes instâncias recursais disponíveis, devendo orientar a conduta do Fisco e do contribuinte na hipótese concreta examinada. Quanto à aparência de legitimidade, trata-se de ato estatal revestido de garantia constitucional, que assegura a inafastabilidade de jurisdição e protege a coisa julgada, razão pela qual nenhuma das partes poderá invocar o desconhecimento da decisão judicial prolatada em um processo do qual fez parte, e, portanto, foi formalmente comunicada de todos os atos decisórios. Ademais, trata-se de ato com elevada pretensão de permanência, já que as hipóteses que autorizam a desconstituição da decisão transitada em julgado são restritas e excepcionais, e, ademais, devem observar os trâmites processuais. Enfim, todos esses elementos revelam que o contribuinte que se orienta pela decisão transitada em julgado está amparado por uma base de confiança extremamente sólida, de modo que a segurança jurídica, em sua face subjetiva, também deve proteger o exercício responsável da liberdade[761]. Desse modo, há também *confiança* do contribuinte que vem a repetir os tributos recolhidos no passado, ou a deixar de recolher os tributos no futuro, após a decisão transitada em julgado. Esses atos concretos revelam o *exercício da confiança* pelo contribuinte, que exerceu seus direitos fundamentais de propriedade e de liberdade acreditando na legitimidade e definitividade do provimento jurisdicional passado em julgado. E, nesse sentido, o juízo rescindente implica *frustração da confiança*, por contrariar a expectativa do contribuinte que, na ação originária, logrou obter o reconhecimento do seu direito.

Uma terceira razão pela qual não se pode admitir a retroação da decisão prolatada em ação rescisória, com base em mera invocação da violação à igualdade e à livre concorrência, diz respeito à prevalência axiológica da segurança jurídica. Muitas vezes o ordenamento jurídico leva a um cenário de ambivalência principiológica, devendo o intérprete buscar uma coerência no sistema, a partir da identificação de preferências axiológicas. No caso do sistema tributário nacional, a prevalência axiológica conduz a uma primazia da segurança jurídica[762, 763]. Nesse contexto, é importante destacar que a

---

761 ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 388.

762 Nesse aspecto, nota-se que o poder de tributar foi limitado em diversos dispositivos constitucionais, como a distribuição do poder de tributar por meio de regras rígidas de competências, retirando da esfera discricionária estatal a possibilidade de arrecadação com base em princípios fluidos e imprecisos como a solidariedade e a igualdade (ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Malheiros, v. 98, 2006, p. 81).

763 É o que aponta também Geraldo Ataliba que, ao analisar a evolução do sistema tributário brasileiro, vislumbrou sua peculiaridade diante dos sistemas de outros países, nos quais a liberdade do legislador infraconstitucional para o estabelecimento de normas fiscais é quase que ilimitada, tendo a Constituição

igualdade, por implicar uma relação entre sujeitos com base em uma medida de comparação, mantém relação estrutural e necessária com outras normas constitucionais que outros princípios não mantêm, já que o seu sentido só é entendido em conexão com outros princípios[764, 765]. Contudo, não se pode dizer que o princípio da igualdade sempre supere outro princípio em qualquer situação, embora tenha uma prevalência axiológica relativa[766].

Isso implica, pois, maior ônus argumentativo para sua superação, exigindo, para tanto, razões justificativas à altura de sua estatura constitucional. E, nesse aspecto, o que se verifica em matéria de tributação é a opção do constituinte por um modelo que privilegia a segurança jurídica, em detrimento da igualdade, como um mecanismo para a implementação da justiça[767]. Há, portanto, uma prevalência axiológica da segurança jurídica, em detrimento da igualdade e da livre concorrência[768]. Na hipótese em exame, a proteção da segurança jurídica que ampara o contribuinte, para impedir a cobrança dos tributos devidos no momento anterior à desconstituição da coisa julgada, é suportada não apenas por princípios, como também por regras constitucionais que encerram uma carga valorativa. A primeira regra já mencionada é o art. 5º, XXXVI. Outra regra que deve ser invocada é a do art. 150, III, "a", que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado[769]. Embora intimamente ligada à impossibilidade de retroação de um ato legislativo, no contexto da legalidade tributária, não se pode descartar que a decisão judicial que julga o mérito de uma ação tem força de lei nos limites da questão decidida,

---

dessas nações o papel reduzido de estabelecer limitações genéricas ao poder de tributar (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 33-66).

764 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 152.

765 A igualdade é um direito fundamental cuja função primordial é garantir a igualdade de condições contra o Estado, já que o poder de tributar é limitado pela lei, ao passo que o contribuinte sempre terá condições de discutir a constitucionalidade dos tributos com base na igualdade (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 131).

766 ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 153.

767 FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17/18, jul. 1981, p. 47.

768 José Souto Maior Borges salienta que a segurança é uma bússola para nortear a exegese constitucional e a integração da Constituição Federal pela legislação ordinária, rumo à sua efetividade e concretização (BORGES, José Souto Maior. Segurança jurídica: sobre a distinção entre competências fiscais para orientar e atuar o contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, [s.d], p. 24).

769 Como balizamento para compreensão do princípio da segurança jurídica, Misabel Derzi aponta para a constante interação entre os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, ora sobrepondo-se, ora excluindo-se, mas todos como facetas do princípio da segurança jurídica (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 603-604).

como inclusive disciplina o art. 503 do CPC/2015[770]. Ademais, como argumento adicional, e consoante exposto no Capítulo 2, a decisão judicial nada mais faz do que reconstruir o ordenamento jurídico, extraindo das normas aplicáveis uma diretiva decisória, razão pela qual uma nova decisão é recebida na esfera individual do contribuinte como uma nova orientação de conduta, ou ainda como a reconstrução de sentido das normas aplicadas pela decisão anterior, resultando em uma nova diretriz ao contribuinte. Por tal razão, ao majorar o tributo[771], é vedada a retroação dessa nova orientação de conduta, por força da regra constitucional prevista no art. 150, III, "a". Essas regras constitucionais, portanto, sinalizam a prevalência axiológica da segurança jurídica na hipótese em exame.

Por fim, uma quarta razão pela qual não se podem admitir efeitos retroativos à desconstituição da decisão transitada em julgado, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas, diz respeito ao princípio da moralidade, que também serve como um limitador à atividade administrativa[772]. Esse princípio relaciona-se aos princípios da boa fé e da proteção da confiança, impondo a adoção de condutas necessárias aos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa[773]. Na hipótese em exame, verifica-se a atuação deficiente de duas manifestações estatais: (i) do Poder Legislativo, que no exercício do poder de tributar editou uma norma dúbia, capaz de gerar posicionamentos conflitantes do Poder Judiciário; e (ii) do Poder Judiciário, que no exercício de sua função jurisdicional, não foi capaz de atribuir um tratamento equânime aos jurisdicionados, o que é agravado pelas críticas formuladas no Capítulo 2. Diante desse cenário, permitir que o Poder Executivo promova a cobrança de tributos, com base em uma norma dúbia, durante o momento em que o contribuinte orientou-se por uma decisão que se revestia de legitimidade, acaba por atentar contra a moralidade.

---

[770] *Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida*. (Dispositivo análogo estava presente no art. 468 do CPC/73).

[771] Nesse sentido, embora no contexto da análise das regras constitucionais da anterioridade, o STF, em 2014, nos autos do RE n. 564.225, reviu seu posicionamento até então restritivo acerca do aumento indireto da tributação, mediante revogação/diminuição de incentivo fiscal. Na ocasião, o Ministro Gilmar Mendes assentou: "*Continuo convencido de que as duas espécies de anterioridade – a anterioridade alusiva ao exercício e a nonagesimal – visam evitar que o contribuinte seja surpreendido. Se, de uma hora para outra, modifica-se o valor do tributo, muito embora essa modificação decorra de cassação de benefício tributário, há surpresa*". Também na perspectiva de que essas regras constitucionais vedam qualquer agravamento de encargo, assentou o Ministro Barroso: "*Deve ser entendida como majoração do tributo toda alteração ocorrida nos critérios quantitativos do consequente da regra-matriz de incidência. Sob tal perspectiva, um aumento de alíquota ou uma redução de benefício relacionada a base econômica apontam para o mesmo resultado: agravamento do encargo*" (STF. 1ª Turma. RE n. 564.225. Rel. Min. Marco Aurélio Mello. J. 2.9.2014).

[772] TORRES, Ricardo Lobo. Moralidade e Finanças Públicas. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes (Org.). *Estudos em homenagem ao Prof. Caio Tácito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 537.

[773] ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 386.

Por tais razões, sob a perspectiva constitucional, o provimento da ação rescisória, para desconstituir a decisão transitada em julgado, deve atuar de maneira mais branda possível na esfera individual do contribuinte beneficiado pela *res judicata*. Isso significa autorizar somente a cobrança de créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos após a desconstituição da decisão transitada em julgado. Tampouco se pode autorizar o ressurgimento dos créditos tributários anteriormente constituídos por meio de lançamento, os quais haviam sido extintos em razão do trânsito em julgado de decisão favorável.

4.3 O momento no qual o Fisco retoma a possibilidade de realização do lançamento tributário

Importante questão diz respeito ao momento em que o ente tributante estará autorizado a promover a cobrança de tributos, ou seja, o momento em que o Fisco retomará o direito de lançar. Se, no tópico anterior, foi sustentada a impossibilidade de cobrança de créditos tributários relativos a períodos anteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado, isso não resolve a totalidade dos problemas envoltos ao tema. É que diferentes particularidades podem ocorrer no curso da ação rescisória, como a concessão de uma tutela provisória ou a prolação de um acórdão favorável ao ente tributante, atacado por recursos não dotados de efeito suspensivo. Desde já, cumpre reiterar que as considerações apresentadas no presente tópico envolvem apenas relações jurídico-tributárias continuativas, que são o escopo do nosso trabalho.

Como visto no Capítulo 3, a mera propositura da ação rescisória não suspende a execução da decisão rescindenda. No entanto, o legislador autoriza que, em situações excepcionais, a decisão rescindenda tenha sua execução suspensa, mediante concessão de tutela provisória. Ademais, a prolação de um acórdão de procedência em ação rescisória, favorável à desconstituição da decisão passada em julgado, por se tratar de decisão proferida ao menos em segundo grau de jurisdição, em regra, estará sujeita à interposição de recursos não dotados de efeito suspensivo automático, como recursos especial ou extraordinário. Para dirimir a questão, é importante que seja reanalisada a base de confiança do contribuinte.

Conforme situação hipotética apresentada anteriormente, o juízo rescindente (D2) é proferido em um momento (*T3*), e, como sustentado, não pode autorizar a cobrança de créditos tributários relativos ao período anterior à sua prolação (entre *T1* e *T3*), quando o contribuinte podia razoavelmente sustentar a aplicação da decisão rescindenda (*D1*). No momento em que incorreu nas normas de incidência tributária, entre *T1* e *T2*, o

contribuinte não tinha sequer como supor que o Fisco ajuizaria a ação rescisória em *T2*, razão pela qual não podia cogitar a existência ou o conteúdo da decisão (*D2*), proferida somente em *T3*, e, tampouco, podia calcular as consequências a serem impostas às suas ações durante esse período. Em outros termos, entre *T1* e *T2*, o contribuinte só conhecia a decisão *D1*, desconhecendo inclusive a existência de ação rescisória. Já entre *T2* e *T3*, a base de confiança sofre significativa redução de credibilidade, mas ainda é digna de proteção. Embora já se possa imaginar a prolação da decisão *D2*, por ser parte da ação rescisória que torna controvertida a manutenção da decisão rescindenda, o contribuinte ainda pode contar razoavelmente com a aplicação de *D1*. Isso porque o próprio art. 969 do CPC assegura que a mera propositura da ação rescisória não impede o cumprimento da decisão rescindenda[774]. Ademais, diante da excepcionalidade das hipóteses de cabimento, a ação poderá sequer preencher os pressupostos processuais ou as condições para o seu processamento, o que somente deverá ser avaliado pelo Poder Judiciário. Por tal razão, a sua mera propositura, embora diminua a base de confiança do contribuinte quanto à aplicação de *D1*, ainda possibilita que o contribuinte acredite razoavelmente na sua manutenção. Nesse contexto, não se pode admitir que a mera propositura da ação rescisória deva levar a mudança de orientação do contribuinte, como a realização de depósito judicial ou o provisionamento de eventual contingência que venha a ser suportada no futuro. Isso porque, caso a ação rescisória venha a ser julgada improcedente, por decisão de mérito ou terminativa, isso significaria atribuir uma instabilidade de orientação ainda maior ao contribuinte, mesmo após a obtenção de uma decisão judicial transitada em julgado, o que contraria a própria finalidade da coisa julgada. Sob uma perspectiva consequencialista, isso possibilitaria ao Fisco propor inúmeras ações rescisórias, após o encerramento de todas as discussões judiciais, como uma forma de resguardar o seu direito à cobrança de tributo, em caso de eventual mudança jurisprudencial ou outras razões que levem à procedência da ação rescisória. Assim, admitir que a mera propositura da ação rescisória torne ilegítima a base de confiança do contribuinte causaria maior instabilidade a uma relação jurídica que a própria coisa julgada visa a estabilizar, afrontando todas as garantias anteriormente expostas acerca da segurança jurídica.

Por outro lado, aguardar o trânsito em julgado da decisão final da ação rescisória poderá levar à manutenção de uma decisão transitada em julgado que, já de início, pode aparentar incompatibilidade com o ordenamento jurídico, beneficiando o seu detentor. É

[774] *Art. 969. A propositura da ação rescisória não impede o cumprimento da decisão rescindenda, ressalvada a concessão de tutela provisória.*

aqui que ganha importância a concessão de tutela provisória e outros mecanismos processuais. Caso o Relator da ação rescisória vislumbre a probabilidade do direito invocado pelo ente tributante, bem como o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, poderá conceder tutela provisória de urgência, com fundamento nos arts. 300 c/c 969 do CPC/2015.

A tutela provisória em ação rescisória somente deve ser concedida em situações excepcionais, como exposto no Capítulo 3. Por se tratar de uma decisão precária e monocrática, as razões que a justificam devem ser *primu ictu oculi*, impondo-se um *fumus boni iuris* superlativo, de tamanha intensidade que seja capaz de justificar a suspensão da execução da *res judicata*. É o que ocorre, por exemplo, caso haja recursos repetitivos do STJ ou do STF que, por não serem dotados de eficácia *erga omnes*, não podem ser aplicados automaticamente para outros processos, para fazer cessar a eficácia da coisa julgada. Assim, caso se constate a existência de um desses precedentes, haverá sólidos argumentos para sustentar a probabilidade do direito postulado na ação rescisória. Isso, por si só, justifica a concessão de tutela provisória (*D2*), no momento *T3*, para regular as situações jurídicas futuras, pois já será possível vislumbrar, a partir de *T3*, uma efetiva violação da norma interpretada pela decisão rescindida. A decisão concessiva da tutela provisória jamais poderá autorizar a cobrança de créditos tributários relativos a fatos geradores anteriores a *T3*, pelas razões anteriormente expostas.

Havendo dúvidas, por exemplo, quanto à aplicação do precedente ao caso *sub judice* ou, ainda, quanto ao preenchimento dos pressupostos processuais da ação rescisória (como a potencial aplicação da Súmula n. 343 ao caso), a tutela provisória não deve ser concedida, pois a rescisão poderá não ocorrer, não justificando, por meio de uma decisão precária, a suspensão dos efeitos da decisão transitada em julgado.

Com a concessão da tutela provisória (*D2*, proferida em *T3*), a partir desse momento o contribuinte deixará de estar amparado pela regra do art. 5º, XXXVI, da Constituição, para os fatos geradores ocorridos a partir desta data, embora esteja por ela protegido para os fatos geradores anteriores a *T3*. Isso porque, como já exposto, essa regra constitucional impede que atos estatais restrinjam a coisa julgada com efeitos pretéritos. Contudo, com a prolação da decisão concessiva da tutela provisória, os efeitos decorrentes da decisão transitada em julgado – o que inclui a sua indiscutibilidade e imutabilidade – deixam de ser irradiados, razão pela qual o contribuinte não poderá invocar a proteção da *res judicata*.

Também a partir desse momento, a base de confiança na decisão sofre sério abalo. Se a mera propositura da ação rescisória, em *T2*, já cria uma possibilidade de que a decisão rescindenda venha a ser desconstituída, a concessão da tutela provisória indica a alta probabilidade de desconstituição. Esse provimento jurisdicional precário poderá consistir em um importante instrumento para o restabelecimento da igualdade e para afastar os efeitos deletérios à livre concorrência, impedindo que o contribuinte se beneficie de uma decisão que, em princípio, viola o ordenamento jurídico. Surgirá então ao contribuinte a possibilidade de depositar os valores em juízo ou, então, voltar a recolher os tributos afastados pela *res judicata*. Não o fazendo, estará sujeito ao lançamento para cobrança dos tributos devidos a partir de *T3*, desde que seja realizado o lançamento. Nessa hipótese, os princípios da igualdade e da livre concorrência passam a exercer maior pressão sobre a segurança jurídica, em razão do afastamento da intangibilidade da coisa julgada e do abalo à base de confiança do contribuinte, colocando em xeque a sua proteção pela faceta subjetiva da segurança jurídica.

Poder-se-ia questionar se a mera prolação de uma decisão precária deveria autorizar o ente tributante a voltar a cobrar tributo, sem os atributos de certeza e definitividade necessários ao exercício do poder de tributar. Nesse contexto, há que se reconhecer que, conquanto provisória, a concessão da tutela tem por efeito suspender os efeitos da decisão rescindenda, razão pela qual o contribuinte volta a estar sujeito ao *status quo ante* da ação originária, quando o tributo era devido. Ademais, considerando que esse juízo precário é oriundo de julgador integrante do órgão prolator da decisão rescindida[775], a decisão concessiva de tutela será revestida de alto grau de legitimidade, pois o mesmo órgão que reconheceu a existência de um direito estará impedindo a sua execução, diante da probabilidade de que o exercício desse direito venha a ser frustrado no futuro. E, ademais, cabe reiterar que as razões que justificam a concessão da tutela provisória devem ser excepcionais, o que se verifica, por exemplo, quando a decisão transitada em julgado contrariar precedente com alto grau de vinculação.

Não sendo concedida a tutela provisória, o mesmo raciocínio vale para a prolação do acórdão que julga procedente a ação rescisória, para desconstituir a decisão transitada em julgado. Esse acórdão somente poderá ser atacado por recursos não dotados de efeito suspensivo, excetuados eventuais embargos declaratórios. Aqui, caso a tutela provisória

[775] Em razão da excepcionalidade da desconstituição da coisa julgada, o constituinte cuidou de atribuir aos próprios Tribunais a competência para desconstituir os seus julgados, como se depreende dos arts. 102, I, j; 105, I, e; e 108, I, b, da Constituição Federal.

seja indeferida, *T3* será deslocado para o momento da prolação do acórdão, quando será proferida a decisão *D2*, que autorizará o fisco a retomar o direito de cobrar os tributos. Poderá o contribuinte, caso discorde da decisão, postular a concessão de tutela provisória em seus eventuais recursos destinados aos Tribunais Superiores (como ocorreria, por exemplo, em caso de interposição de recursos especial e extraordinário em face de acórdãos proferidos pelos Tribunais de segundo grau). Nessa hipótese, caso o Tribunal Superior vislumbre os requisitos necessários à concessão da tutela provisória, poderá suspender a produção de efeitos da decisão *D2* (acórdão do Tribunal de origem), caso em que o contribuinte poderá continuar a deixar de recolher os tributos, já que hígida a decisão rescindida. É o que poderá ocorrer, por exemplo, caso se constate que o Tribunal de origem aplicou indevidamente um precedente para justificar a violação à norma jurídica, ou caso verifique que o caso possua nuances que, em princípio, não autorizam a desconstituição da *res judicata*. Concedida a tutela provisória para atribuição de efeito suspensivo ao recurso do contribuinte, caso oportunamente o Tribunal Superior, na análise exauriente do recurso a ele destinado, mantenha o acórdão do Tribunal de origem (*D2*), *T3* será deslocado para esse momento, quando o contribuinte deverá voltar a recolher os tributos afastados pela *res judicata* e o Fisco retomará o direito de lançar. O que não se pode admitir, consoante exposto, é a cobrança de tributos pretéritos, anteriores a *T3*, quando o contribuinte ainda depositava confiança em uma decisão que se revestia de uma base legítima para tanto, o que deixa de ocorrer quando sobrevém outra decisão em sentido contrário, com ela colidente, vislumbrando sua potencial lesão à ordem jurídica e a sua rescindibilidade.

A proposta de harmonização ora formulada visa não apenas a preservar a segurança jurídica, como também a assegurar o restabelecimento da igualdade e da livre concorrência, de modo que os valores consagrados pelo ordenamento jurídico sejam restringidos da menor forma possível. Por um lado, protege-se a segurança jurídica e a confiança depositada pelo contribuinte na decisão transitada em julgado, em princípio definitiva. Por outro lado, reconhece-se a ação rescisória como um importante instrumento para a uniformização jurisprudencial, impedindo que situações de desigualdade prevaleçam no tempo. Assegura-se, também, o importante papel que o Poder Judiciário deve desempenhar no controle dos efeitos provocados pelas suas decisões.

4.4 A desconstituição da decisão transitada em julgado e o lançamento tributário

Embora as considerações dos tópicos anteriores já sejam suficientes para afastar a possibilidade de cobrança pelo Fisco de créditos tributários relativos a fatos geradores

anteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado, analisaremos a tese sustentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Parecer PGFN n. 2740/2008, já exposta anteriormente. Nosso objetivo é verificar se as reflexões a serem realizadas em torno do lançamento, tal como positivado pelo Código Tributário Nacional, corroboram as conclusões obtidas anteriormente. Reitera-se também que nossas reflexões cingem-se às relações jurídico-tributárias continuativas, em que a tensão entre segurança jurídica e igualdade revelam-se mais presentes.

Por meio desse parecer fazendário, sustenta-se que a decisão judicial transitada em julgado em favor do contribuinte, antes de ser rescindida, impede o Fisco de promover o lançamento, porquanto fulmina a existência da relação jurídico-tributária. Assim, considerando que a decadência é a perda de um direito em razão da inércia do seu titular, para que ela ocorra, sustenta a Fazenda Pública Federal nesse parecer, seria necessária a possibilidade de exercício do direito de lançar, de modo que não há que se falar em fluência do prazo decadencial quando o lançamento não poderia ser realizado. Somente com a rescisão da decisão transitada em julgado, o lançamento poderia ser novamente realizado pelos agentes fiscais, para declarar a existência da relação jurídico-tributária, pois restou afastado o óbice que impedia a sua realização. Com a desconstituição da decisão transitada em julgado, pela procedência da ação rescisória, os créditos tributários já constituídos no curso da ação, e que tinham sido extintos em razão do advento da decisão final nela proferida, seriam automática e plenamente restabelecidos[776].

No âmbito da jurisprudência administrativa federal, já se decidiu: (i) que o Fisco poderia cobrar os períodos anteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado, mas somente em relação aos últimos cinco anos[777]; (ii) que, para a cobrança de todo o período pretérito, como sustentado no Parecer Fazendário, seria necessária a realização de lançamento para prevenção de decadência[778]; e (iii) que somente seria possível a realização

---

[776] Nesse aspecto, André Folloni e James Marins apontam de forma percuciente para a contradição fazendária: se, com a rescisão da decisão transitada em julgado, desparecem os efeitos por ela produzidos, também desapareceriam os efeitos que impediam o fisco de promover o executivo fiscal, de modo que, passados cinco anos, prescreveu a oportunidade de ajuizamento de execução fiscal. Pela tese fazendária, seria possível ao fisco escolher arbitrariamente, um a um, os efeitos da decisão rescindida que permanecem (MARINS, James; FOLLONI, André. Estabilidade das atividades econômicas e os efeitos da ação rescisória contra decisão favorável ao contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 19, n. 99, 2011, p. 319-320).

[777] Acórdão n. 3202-000750, de 22.5.2013

[778] A possibilidade de lavratura de auto de infração para prevenção de decadência foi reconhecida nos acórdãos: 03-09.210, de 14.10.2003, da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes; 204.00825, de 5.12.2005, da 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes; 02-02.429, de 16.4.2007, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais; 02-01749, de 13.9.2004, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

de lançamento para cobrança dos tributos posteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado[779]. No âmbito do STJ, também foi reconhecida a possibilidade de lançamento para prevenção de decadência de créditos tributários que se encontram *sub judice* em ação rescisória[780]. Também já se reconheceu que a propositura da ação rescisória não suspende o prazo decadencial para a realização do lançamento[781].

Sem prejuízo dos argumentos expostos anteriormente quanto à segurança jurídica, que por si só afastariam qualquer possibilidade de qualquer cobrança retroativa de tributos, importa-nos a análise da questão também sob a perspectiva do lançamento tributário e as garantias conferidas aos contribuintes pelo Código Tributário Nacional.

No âmbito dogmático, o lançamento é definido no art. 142 do CTN como o *procedimento administrativo* tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível[782]. De modo diverso, o art. 150 considera o lançamento como um ato[783]. No âmbito doutrinário, há autores que compreendem o lançamento como procedimento administrativo[784, 785], como ato administrativo[786] ou como uma figura híbrida, a depender da situação[787]. Para os fins do presente estudo, seja como um ato, seja como um procedimento, isto é, um encadeamento de atos, o lançamento tributário é uma manifestação estatal que se submete ao ordenamento jurídico como um todo sistêmico, e não apenas à lei em sentido estrito.

---

779 Acórdão n. 9303-004313, de 15.9.2016.

780 STJ, 1ª Turma, RESP n. 1.168.226, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 25.5.2010.

781 STJ, 1ª Seção, AR n. 2159, Rel. Min. Castro Meira, j. 22.8.2007.

782 A definição do lançamento como procedimento também é reproduzida nos arts. 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 160 e 173 do CTN.

783 *Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa* (grifo nosso).

784 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha, 1973, p. 33; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 380.

785 A ideia de lançamento como procedimento não necessariamente conduz à sua compreensão como um conjunto de atos, pressupondo, por vezes, uma interação entre o contribuinte e a Administração Fazendária, ou seja, uma relação jurídica administrativa com a participação de ambos (IBRAHIM, Marco Túlio Fernandes. *Segurança jurídica e lançamento tributário por homologação.* A homologação expressa tacitamente verificada. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 66).

786 XAVIER, Alberto. *Do lançamento*: teoria do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 6; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e depósitos no lançamento por homologação*: decadência e prescrição. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17-18; GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação*: uma visão funcional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 207-209.

787 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 442; BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 16.

No que concerne à sua natureza jurídica, a despeito da posição dúbia do Código Tributário Nacional[788], prevalece o entendimento de que o lançamento tem natureza declaratória [789, 790]. Assim, a função do lançamento é apenas revelar obrigação já existente com a ocorrência do fato jurídico previsto na norma de incidência tributária, já que a autoridade fazendária, por meio do lançamento, não poderia criar livremente a obrigação tributária[791]. O lançamento, assim, tem uma função reveladora, ao declarar a existência de uma obrigação tributária, e, também, reparadora, ao remover os obstáculos de incerteza e iliquidez, viabilizando a cobrança pela Fazenda Pública e despertando o direito preexistente[792].

Como ato estatal, todas as considerações anteriores acerca da segurança jurídica e da proteção da confiança são plenamente válidas. Com efeito, diversas normas do CTN cuidaram de positivar esses princípios. Pode-se invocar, por exemplo, dispositivos que reproduzem normas constitucionais de legalidade, irretroatividade, dentre outras. No contexto específico da proteção da confiança do contribuinte, no ato de realização do lançamento, duas normas merecem destaque. Uma delas é o parágrafo único do art. 100 do CTN, o qual impede a administração fazendária de cobrar multas, juros e correção monetária, quando o contribuinte tenha se orientado com observância a atos normativos, decisões gerais ou práticas reiteradas das autoridades administrativas.

Outra delas é o art. 146 do CTN[793], que consagra a impossibilidade de cobrança retroativa de tributos, na hipótese de modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa muda de interpretação, substituindo uma interpretação por outra, embora, no entendimento fazendário, a primeira delas revista-se de ilegalidade

---

[788] Como aponta Schoueri, o art. 142 leva a crer que o legislador teria adotado a tese constitutiva, já que o lançamento constituiria o crédito tributário. Porém, os arts. 144 e 143 disciplinam que o lançamento se reporta ao fato jurídico tributário. Ademais, o art. 113 deixa claro que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 553-554).

[789] XAVIER, Alberto. *Do lançamento tributário no Direito Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 313-314; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha, 1973, p. 37; MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no Direito Tributário. Notas a um Acórdão do Supremo Tribunal Federal. *Direito Tributário Atual*, v. 6, 1986, p. 1325.

[790] Em sentido contrário: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 431.

[791] MACHADO, Brandão. op. cit., p. 1325.

[792] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha, 1973, p. 38-40.

[793] *Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

ou deva ser substituída por outra interpretação mais adequada[794]. Como destaca Luís Schoueri[795], poucas são as questões em matéria de lançamento que não constituem modificação de critério jurídico.

Assim, enquanto o parágrafo único do art. 100 é aplicável para hipóteses em que o contribuinte se orienta com base em atos normativos fazendários dotados de generalidade e abstração, o art. 146 cuida da hipótese de observância a um ato normativo individual, dirigido especificamente a um contribuinte, como ocorreria em um lançamento anterior ou em uma solução de consulta. Ou seja, o contribuinte que se orienta por um ato fazendário que, posteriormente, é tido como ilegal e modificado, resultando em majoração ou exigência de tributo, estará amparado por essas normas. Se a base de confiança for um ato fazendário de eficácia geral, no lançamento deverão ser excluídos multa, juros e correção monetária; sendo um ato individual, sequer o tributo poderá ser cobrado com efeito retroativo.

Como se depreende da intelecção do art. 146, a alteração do critério jurídico pode decorrer tanto de atuação da autoridade administrativa quanto do Poder Judiciário, no controle da legalidade, de modo que o efeito prospectivo é aplicável também aos atos sentenciais[796]. Parte da doutrina[797] confere interpretação restritiva a esse comando normativo, pressupondo que já tenha ocorrido um lançamento anterior, caso em que essa norma se prestaria apenas a impedir que a alteração do critério jurídico possibilite a cobrança dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, ou seja, que já foram objeto do lançamento anteriormente realizado.

Nesse aspecto, entendemos que a aplicação do art. 146 não deve ser condicionada à existência de um lançamento anterior ou que, tampouco, essa norma se limita a vedar a revisão de um lançamento anterior. Esse dispositivo deve ser compreendido como uma

---

[794] Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 177; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 176, maio 2010, p. 83.

[795] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 565.

[796] BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.) *Princípios de direito financeiro e tributário*: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 269.

[797] Nesse sentido: DERZI, Misabel. Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1214; id. *Modificações da jurisprudência*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 488; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 249; MAIA, Mary Elbe Queiroz. *Do lançamento tributário.* Execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 75; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, não surpresa e proteção da confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 244-250.

regra que obriga o Fisco, nos lançamentos realizados posteriormente à mudança de critério jurídico, a cobrar somente valores devidos em razão de fatos geradores que ocorrerem após a mudança de orientação. Naturalmente que, não podendo um novo critério jurídico ser aplicado a um lançamento posterior, para cobrar valores relativos a fatos geradores anteriores ao novo critério, por consectário, também não poderá ser utilizado para rever o lançamento anterior, em que se exigiam créditos tributários referentes ao momento em que se adotava o critério antigo[798]. Assim, a norma do art. 146, além de resguardar o contribuinte contra a mudança de critérios que resulte em cobrança de débitos que já foram objeto de lançamento, também o protege em hipóteses em que sequer existia um lançamento anterior. É dizer: orientando-se o contribuinte com base em um ato individual, e modificado o critério jurídico que norteava esse ato, somente os créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos após a adoção do novo critério jurídico é que poderão ser exigidos.

Nesse sentido são as lições de Rubens Gomes de Sousa[799], para quem o lançamento anterior não é importante para a aplicação do art. 146 do CTN:

> Igualmente, quando o fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa, porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo, também não pode fazê-lo: com efeito, se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estamos admitindo que possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade de lançamento seja discricionária, quando ao contrário já vimos que se trata de atividade vinculada.

Assim, para a aplicação da regra do art. 146 do CTN, não é necessária a existência de um prévio lançamento. Basta que haja uma base de confiança, consistente em um ato individual – se for um ato normativo dotado de generalidade, aplicar-se-á o parágrafo único do art. 100 CTN – que leve o contribuinte a confiar em determinado critério jurídico. Havendo alteração nesse critério jurídico, por ato administrativo ou do Poder Judiciário, o lançamento somente poderá ser realizado em relação a créditos tributários relativos a fatos geradores posteriores ao novo critério.

Essa é, também, a interpretação que melhor se coaduna aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança. A corrente interpretativa que exige a existência prévia de um lançamento anterior ampara-se em uma interpretação do art. 146 do CTN, a nosso

---

[798] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 197.

[799] SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 108.

ver equivocada, quanto ao alcance da expressão *modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade no exercício do lançamento*. Uma interpretação possível dessa norma pode sugerir a necessidade de um ato prévio de cobrança, por meio do *exercício do lançamento*, em que tenha sido adotado um critério jurídico que, posteriormente, venha a ser modificado. No entanto, não nos parece ser essa a melhor interpretação. Uma mera mudança na ordem das palavras, deslocando a expressão *no exercício do lançamento*, torna possível uma segunda interpretação, em que a realização prévia do lançamento se torna desnecessária. Confira-se: *no exercício do lançamento, a modificação introduzida nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.* Nessa hipótese, o exercício do lançamento se torna um ato futuro e condicional: *caso seja realizado*. Já a expressão *critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa* sugere uma prática habitual da administração fazendária, decorrente de um ato individual – independentemente de ser um lançamento ou não – que leve o contribuinte a acreditar em determinada orientação que, uma vez modificada, somente autorizará a cobrança de créditos tributários relativos a fatos geradores posteriores à sua ocorrência. Pode-se imaginar, por exemplo, que, no momento *T1*, o contribuinte estivesse sujeito ao pagamento de 100, com base em determinado critério jurídico X, decorrente de um ato individual (como uma solução de consulta fiscal). Caso pagasse 100, não haveria lançamento; contudo, não pagando esse valor, haveria ao Fisco a prerrogativa do *exercício do lançamento* para exigir 100. Ou seja, não havendo o pagamento do valor devido, com base no critério X, a autoridade "*exerceria o lançamento*" para exigir-lhe tal valor. No entanto, se em *T2* um critério jurídico Y fosse introduzido, de modo que o valor devido aumentasse para 150, entre *T1* e *T2* o fisco continuará não podendo "*exercer o lançamento*" para cobrar 150, mas tão somente poderá exigir 100. Como se vê, caso se considere a expressão *no exercício do lançamento* como uma prerrogativa de cobrança de tributo pelo ente fazendário, e caso "*critérios jurídicos adotados pela autoridade*" configure uma prática, decorrente de algum ato individual, que vinha sendo adotada pelo Fisco com base no critério X, a existência de um lançamento anterior se torna irrelevante, de modo que a norma do art. 146 do CTN impede a cobrança de débitos relativos a todo o período compreendido entre T1 e T2.

Essa interpretação, a nosso ver, é também a que melhor se justifica sob uma perspectiva da argumentação jurídica. Isso porque, nessa hipótese, os argumentos linguísticos, que possuem prevalência *prima facie* na intepretação jurídica, levariam a duas

conclusões possíveis[800], anteriormente expostas. Já os argumentos sistemáticos, com base nas considerações anteriores quanto à segurança jurídica, conduziriam à interpretação ampliativa, seja com base nas normas constitucionais e infraconstitucionais analisadas nos tópicos anteriores, seja porque a finalidade do art. 146 é a proteção da confiança, razão pela qual ela não estaria totalmente resguardada caso adotada a posição restritiva. Assim, a intepretação ampliativa é também respaldada pelos princípios constitucionais a que se refere a norma, não sofrendo restrição de outros princípios constitucionais, de modo que a adoção dessa corrente interpretativa possui uma fundamentação mais justificada sob a perspectiva argumentativa.

Retomando à hipótese em exame da ação rescisória, pode-se ademais sustentar que, por força de decisão judicial transitada em julgado no processo originário (momento *T1*), deixa de existir relação jurídico-tributária. Em razão do efeito declaratório da decisão, a inexistência de relação retroage inclusive para momento anterior ao ajuizamento da ação originária (ou seja, abrange períodos anteriores de *T1*), permitindo, por exemplo, a restituição dos valores pagos nos cinco anos anteriores à sua propositura, a depender do pedido formulado. Isso significa que, mesmo antes ou depois de *T1*, toda vez que o contribuinte incorrer na hipótese de incidência da norma tributária afastada pela decisão, não haverá o consequente normativo para permitir a exigência de crédito tributário pelo Fisco. As autoridades fiscais passam a estar, portanto, jungidas a esse critério jurídico fixado pelo Poder Judiciário. Os agentes fazendários não poderão interpretar a norma tributária para dela extrair outra consequência senão aquela estabilizada pela decisão judicial. Com a desconstituição da decisão transitada em julgado, no momento *T2*, há uma modificação de critério jurídico, também decorrente de atuação do Poder Judiciário, que produzirá um ato individual que devolve o contribuinte ao *status quo ante*, quando o tributo era devido. Doravante, toda vez que o contribuinte incorrer na hipótese de incidência tributária, será desencadeado o liame obrigacional com o Fisco. Ou seja, a partir de *T2*, por meio de um ato de lançamento, os agentes fiscais poderão exigir, com base em um novo critério jurídico, os tributos devidos pelo contribuinte posteriormente a esse momento. No entanto, por força da norma do art. 146 do CTN, o ente tributante estará

[800] Segundo Humberto Ávila, a prevalência *prima facie* dos argumentos linguísticos se deve a uma ideia de previsibilidade do Direito, que só pode ser concebido caso as normas sejam compreendidas. Ademais, a convergência de vários argumentos relevantes em determinado sentido também consiste em um critério para atribuição de peso aos argumentos, por afastar-se da justificação individual em favor de uma justificação objetiva fundamentada em pontos de vista observáveis e, portanto, possibilitando o controle intersubjetivo (ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, v. 19, mar. 2001. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 17 jun. 2017, p. 175-176).

proibido de realizar o lançamento para cobrança de tributos devidos no momento anterior a *T2*, quando ainda existente o critério jurídico anterior.

Por tais razões, a aplicação do art. 146 do CTN afasta a tese sustentada no Parecer PGFN n. 2740/2008. A possibilidade de renascimento dos créditos tributários constituídos[801] por meio de lançamentos realizados anteriormente à desconstituição da decisão transitada em julgado, como reconhecida pela 1ª e 2ª Turma do STJ, contraria frontalmente a regra proibitiva do art. 146. Se, como visto, há dúvidas doutrinárias quanto à necessidade de existência de um lançamento prévio para a sua aplicação, por outro lado, o mesmo não ocorre quanto ao renascimento ou a revisão de um lançamento já perfectibilizado, hipótese em que a modificação do critério jurídico provocada pela decisão da ação rescisória impedirá a exigência dos valores cobrados no lançamento anterior.

Caso inexista lançamentos anteriores, tampouco prospera a tese da suspensão do prazo decadencial, sustentada pelo Fisco com base em suposta impossibilidade de exercício do direito ao lançamento. Isso porque, como visto, o lançamento possui uma função reveladora e uma função reparadora. A tese de que o lançamento poderia constituir créditos tributários, inclusive relativos a fatos geradores anteriores a cinco anos, desconsidera por completo a função reparadora do lançamento, isto é, a de remover os obstáculos que impedem a exigência do tributo, despertando um direito preexistente. Isso porque, somente com a desconstituição da decisão transitada em julgado, seria possível exigir, quando muito, os débitos tributários devidos dentro do prazo decadencial quinquenal, haja vista que a remoção do impedimento à constituição do crédito tributário somente se operou com o provimento jurisdicional da ação rescisória ou com a tutela provisória nela concedida. Antes da desconstituição da decisão transitada em julgado, o óbice à cobrança do crédito tributário subsistia, de modo que o lançamento seria incapaz de removê-lo, haja vista tratar-se de decisão judicial com autoridade de coisa julgada.

Também não se pode cogitar a realização do lançamento para prevenção de decadência até a desconstituição da decisão transitada em julgado. Suas hipóteses de ocorrência estão adstritas àquelas em que apenas a exigibilidade do crédito tributário estará

[801] Como aponta Luís Eduardo Schoueri, o Código Tributário Nacional distingue o momento do nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário. A obrigação surge com a ocorrência do fato jurídico tributário, ao passo que o crédito tributário surgiria com a quantificação e determinação da obrigação tributária, por meio do lançamento. Tal posição do legislador é criticável, já que, a rigor, trata-se de dois lados da mesma realidade (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 555). A despeito da atecnia do legislador, no presente trabalho será utilizada a expressão *constituição do crédito tributário*.

suspensa[802]. O lançamento para prevenção da decadência, portanto, pressupõe a existência de um crédito tributário que, por alguma circunstância, não pode ser exigido, como ocorre nas hipóteses de concessão de uma medida liminar em mandado de segurança ou de tutela provisória em outro tipo de ação[803]. Em outros termos, em primeiro lugar, deve haver o crédito tributário, o qual é constituído por lançamento da autoridade fiscal[804]. A realização de lançamento para prevenção da decadência justifica-se, pois somente a exigibilidade desse crédito tributário é que estará provisoriamente suspensa, de modo que a autoridade administrativa não estará impedida de lançar. Por outro lado, na hipótese da ação rescisória, finda a ação originária, não haverá sequer relação jurídico-tributária, porquanto a decisão transitada em julgado estabilizará a relação jurídica, de modo que, cada vez que o contribuinte incorrer na norma de incidência tributária afastada pela decisão judicial, o seu consequente – liame obrigacional – não será desencadeado, ou seja, inexistirá obrigação tributária[805]. Logo, a autoridade administrativa não poderá lançar, já que o lançamento possui uma função reveladora de declarar a existência da obrigação tributária. Ora, não há como declarar a existência de algo que não existe, o que impede a realização do lançamento para prevenção da decadência[806]. Somente com a desconstituição da decisão transitada em julgado é que a norma tributária, que foi previamente interpretada pela decisão rescindida, será capaz de desencadear o liame obrigacional entre o Fisco e o contribuinte, autorizando a realização do lançamento, mas com as restrições impostas pelo art. 146 do CTN.

---

[802] O Código Tributário Nacional considera que, com a constituição do crédito tributário, surge daí a sua exigibilidade. Esta somente pode ser suspensa nos casos previstos no CTN, como determina o art. 141. Daí porque as hipóteses de suspensão da exigibilidade impedem a autoridade administrativa de exigir o cumprimento da obrigação tributária, mas não a da própria constituição do crédito tributário (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 573).

[803] No âmbito federal, a matéria é disciplinada pelo art. 63 da Lei n. 9430, que autoriza o lançamento nas hipóteses do art. 151, IV e V do CTN:
Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

[804] A hipótese do "autolançamento" não será examinada, pois pressupõe-se que o contribuinte amparado pela decisão transitada em julgado apenas declarará e pagará o valor devido nos termos em que reconheceu a decisão rescindida. Por tal razão, não se configuraria o autolançamento, de modo a exigir o lançamento de ofício pela autoridade fiscal.

[805] Nesse ponto, como destaca Misabel Derzi, o art. 140 do CTN consagra a autonomia da obrigação tributária perante o direito do crédito. A obrigação tributária sempre contém um direito de crédito, sendo os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade concretizados pelo lançamento. Se não nascer a obrigação tributária, inexistente será o crédito tributário. Se extinta a obrigação, conforme preceitua o art. 113, § 1º, será extinto o direito de crédito, ainda que a recíproca não seja verdadeira, isto é, o crédito tributário não fulmina a própria obrigação, nos termos do art. 140 (DERZI, Misabel. Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1175).

[806] No mesmo sentido: MARINS, James; FOLLONI, André. Estabilidade das atividades econômicas e os efeitos da ação rescisória contra decisão favorável ao contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 19, n. 99, 2011, p. 320.

Por todas essas considerações, além das razões de segurança jurídica e da proteção da confiança, a análise do lançamento tributário também conduz à impossibilidade de cobrança de tributos relativos a fatos geradores anteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado.

4.5 Breves sínteses conclusivas quanto aos efeitos da desconstituição da decisão transitada em julgado no contexto de relações jurídico-tributárias continuativas

Por todo o exposto, conclui-se que o manejo da ação rescisória pode representar um importante instrumento para o restabelecimento de um cenário de igualdade. No entanto, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança impedem que a desconstituição da decisão judicial transitada em julgado, no contexto de relações jurídico-tributárias continuativas, retroaja para autorizar o Fisco a cobrar créditos tributários relativos ao momento anterior à rescisão da coisa julgada.

Tal conclusão foi obtida a partir da ponderação entre, de um lado, a segurança jurídica e, de outro, a igualdade e a livre concorrência. Verifica-se, pois, uma prevalência axiológica da segurança jurídica, que pode ser extraída de outras normas constitucionais, como analisado no presente capítulo. Nesse contexto, conquanto necessária a desconstituição da decisão transitada em julgado, para o restabelecimento da igualdade e da livre concorrência, a segurança jurídica acaba por calibrar os efeitos do desfazimento da desigualdade provocada pelo Poder Judiciário.

Ademais, as normas relativas ao lançamento tributário confirmam as conclusões obtidas a partir da ponderação dos princípios constitucionais contrapostos. Nesse aspecto, o art. 146 do CTN representa uma importante garantia ao contribuinte – aliada aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança – por atenuar os efeitos decorrentes da mudança de orientação da autoridade fazendária no exercício do lançamento para cobrança de créditos tributários. A solução proposta ao longo do estudo, em nosso entendimento, é aquela que melhor harmoniza e menos restringe os princípios constitucionais que se imbricam no tema em análise.

CONCLUSÕES

O estudo da coisa julgada em matéria tributária, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas, traz sempre grandes inquietudes quando um determinado contribuinte obtém uma decisão transitada em julgado que vem a conflitar com a posição final firmada pelos Tribunais Superiores. Isso resulta na possibilidade de um contribuinte, isoladamente, deixar de recolher tributos que outros contribuintes serão obrigados a suportar. Sob uma perspectiva da solidariedade, o contribuinte contemplado com a decisão deixará de suportar encargos que eram previstos pelo Estado para a manutenção de suas atividades sociais e para a promoção dos seus objetivos delineados constitucionalmente. Sob uma perspectiva da igualdade e da livre concorrência, dois contribuintes em situação idêntica receberão um tratamento distinto do ordenamento jurídico, com efeitos que podem ser nefastos para o mercado em que atuam.

O contribuinte amparado pela decisão transitada em julgado passa a orientar-se e a exercer os seus direitos fundamentais de liberdade e propriedade com base em um ato estatal legítimo e, em princípio, dotado de alto grau de definitividade. Esta é, justamente, a finalidade da coisa julgada, que estabiliza uma relação jurídica controvertida e põe fim a um cenário de incerteza que se perpetuaria no tempo, não fosse a existência de um ato final que encerra o cenário de litigiosidade. A segurança jurídica, assim, opera-se não apenas em sua face objetiva, pois o ordenamento jurídico torna intangível essa situação jurídica estabilizada pelo Poder Judiciário, como também em sua face subjetiva, mediante a proteção da expectativa legítima depositada pelo contribuinte naquele comando decisório que passará a orientar a sua relação com o ente tributante.

Por outro lado, a perpetuação desse cenário é altamente indesejada, pois apenas um ou poucos contribuintes deixarão de recolher determinado tributo, provocando um cenário de desigualdade incompatível com o Estado de Direito, sem contar nos inúmeros prejuízos sobre acarretados para a Ordem Econômica. Ademais, esse cenário pode ainda revelar uma falha sistêmica, já que dois contribuintes acabaram por receber tratamentos distintos do Poder que deveria ser o responsável justamente por assegurar a promoção de um ideal de justiça que é incompatível com a desigualdade provocada.

O presente estudo buscou investigar, no cenário acima proposto, a constante tensão estabelecida entre, de um lado, a segurança jurídica e, de outro, a igualdade e a livre concorrência. Qualquer tentativa de solução esbarra, em maior ou menor medida, na

restrição a essas garantias, o que revela o alto custo para o sistema de qualquer medida conciliatória, dada a magnitude das garantias em jogo.

Daí a importância de buscar não apenas soluções para os problemas enfrentados, mas, também, de compreender o fenômeno que leva à prolação de decisões conflitantes. Nesse contexto, foi possível, de um lado, verificar que o resultado de desigualdade produzido pelo Poder Judiciário insere-se em um contexto maior, originando-se da natural vagueza e equivocidade, em maior ou menor medida, dos textos legais, que acabam por levar o intérprete a diferentes possibilidades interpretativas. Ademais, pode ocorrer de um processo judicial encerrar-se antes que haja um precedente firmado pelos Tribunais Superiores, já que o processo é composto por uma série de atos e ritos que se prestam justamente a conferir segurança jurídica aos litigantes, impedindo que o processo desemboque em uma disputa desordenada, sem limites ou garantias para as partes. Pode ocorrer, portanto, uma perda de um prazo processual, um defeito em um recurso destinado a outro órgão judicante ou inúmeras possibilidades que resultem no encerramento prematuro da ação, sem que haja aplicação de um precedente de uma Corte Superior. Sob essa perspectiva, a prolação e o trânsito em julgado de decisões conflitantes se tornaria algo contingente no sistema jurídico. No entanto, por outro lado, nosso estudo assumiu uma feição crítica ao modelo decisório dos Tribunais pátrios que, ao invés de mitigar os riscos de ocorrência desse fenômeno, acaba por potencializá-lo, não obstante as tentativas do legislador, por meio do CPC/2015, de introduzir mecanismos para o oferecimento de uma prestação jurisdicional mais equânime aos jurisdicionados e com maior segurança jurídica aos sujeitos do processo.

Assim, se, por um lado, seria compreensível, como algo contingente, a prolação e o trânsito em julgado de decisões conflitantes, por outro lado, o modelo decisório que se encontra arraigado à cultura jurídica dos Tribunais pátrios acaba por contribuir para a ocorrência desse fenômeno. Disso resulta que a existência de decisões transitadas em julgado em sentido conflitante é menos agressiva ao ordenamento jurídico do que parece, pois figura como um produto de uma prática jurídica que não vislumbra a sua ocorrência como uma patologia tão grave que justifique a sua minimização. Ao mesmo tempo, nem por isso o fenômeno é menos indesejado, mas essa constatação leva a uma nova compreensão quanto ao seu grau de repulsa à ordem jurídica, impondo a adoção de medidas mais brandas para a correção do cenário de desigualdade desencadeado.

É nesse contexto que o manejo da ação rescisória assume uma importante função, como um mecanismo para correção de uma situação de desigualdade que foi provocada

pelo próprio Poder Judiciário. Já sob a égide do CPC/73 e, mais ainda, com o CPC/2015, a ação rescisória passou a figurar como um instrumento para a desconstituição de decisões transitadas em julgado que venham a conflitar com o posicionamento dos Tribunais Superiores.

Esse trabalho, portanto, intentou não apenas oferecer respostas práticas para o problema da desconstituição da decisão transitada em julgado em matéria tributária, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas, como também contribuir para a compreensão da coisa julgada e do cenário de desigualdade provocado pelo Poder Judiciário. E, ao final, foram obtidas as conclusões específicas abaixo elencadas.

1. A coisa julgada, tal como protegida pelo art. 5º, XXXVI, da Constituição, presta-se a estabilizar as relações jurídicas controvertidas, colocando fim a um cenário de litigiosidade que se perpetuaria no tempo, não fosse a existência de um marco final. Por tal razão, a proteção constitucional à coisa julgada encontra-se dissociada de um ideal de justiça, não se relacionando ao conteúdo do comando decisório, mas sim aos efeitos que dele emergem após o encerramento da discussão, isto é, a indiscutibilidade e a imutabilidade do que restou decidido.

2. Os efeitos da coisa julgada não se subordinam a um limite temporal, estando adstritos ao objeto da lide. Se o objeto da ação, identificado a partir do pedido e da causa de pedir, envolver elementos permanentes de relações jurídicas que se protraiam no tempo, a coisa julgada será hígida enquanto não houver uma modificação no estado de fato ou de direito que justifiquem a cessação de sua eficácia.

3. As normas relativas à coisa julgada não sofrem quaisquer restrições quando aplicadas ao Direito Tributário. Ao longo do tempo, podem ser identificadas diferentes fases em que se buscou delimitar a extensão da coisa julgada em matéria tributária.

3.1. Em uma primeira fase, muito se discutiu se a decisão transitada em julgado, que declarava indevida a cobrança de tributo, seria projetada para exercícios financeiros subsequentes. Tal celeuma decorreu de uma indevida interpretação quanto ao alcance da Súmula n. 239 do STF, de 13.12.1963, que chegou a ser aplicada para limitar o alcance da coisa julgada a um único exercício financeiro, inclusive quando a decisão transitada em julgado envolvesse relações jurídico-tributárias continuativas.

3.2. Em uma segunda fase, reconheceu-se a possibilidade de a coisa julgada projetar-se para exercícios financeiros subsequentes, desde que o objeto da ação envolva relações jurídico-tributárias continuativas. Assim, foram diferenciadas as relações jurídicas instantâneas, em que a decisão transitada em julgado se limita aos exercícios financeiros

discutidos na ação, das relações continuativas, em que a coisa julgada é projetada no tempo, até que haja modificações no estado de fato ou de direito em que assentada a decisão acobertada pelo manto da coisa julgada.

3.3. Em uma terceira fase, verifica-se que a perpetuação da coisa julgada, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas, pode provocar efeitos indesejados no que tange à igualdade e à livre concorrência. Assim, doutrina e jurisprudência passam a discutir o grau de modificação no estado de direito capaz de resultar na cessação da eficácia da coisa julgada. Segundo sustentaram as autoridades fazendárias ao longo do tempo, essas modificações no estado de direito podem decorrer de alterações legislativas ou alterações provocadas pelo advento de determinados precedentes judiciais.

3.3.1. No contexto da modificação do estado de direito pela alteração legislativa, ganha destaque a decisão do STJ, firmada em recurso repetitivo, em que se reconhece que não basta qualquer modificação legislativa para fazer cessar a eficácia da coisa julgada. Deve haver modificação que altere significativamente a relação jurídica estabilizada pela decisão transitada em julgado. No entanto, esse recurso repetitivo passou a sofrer interpretação restritiva das autoridades fazendárias, para limitá-lo aos diplomas legais que foram analisados pela Corte Superior, razão pela qual o tema poderá vir a ser rediscutido no Poder Judiciário, no contexto de outras alterações legislativas.

3.3.2. No contexto da alteração jurisprudencial, a despeito do entendimento fazendário manifestado no Parecer PGFN n. 492/2011, entendemos que somente as decisões proferidas pelo STF em controle concentrado de constitucionalidade são capazes modificar o estado de direito, já que o próprio constituinte reconhece que tais decisões produzirão eficácia contra todos e com efeito vinculante para órgãos do Poder Judiciário e Administração Pública. Já as decisões proferidas pelo STF em controle difuso de constitucionalidade somente provocam alterações no estado de direito quando acompanhadas por Resolução do Senado ou de Súmula Vinculante. Por fim, as demais decisões judiciais dos Tribunais Superiores são incapazes de fazer cessar a eficácia da coisa julgada que estabiliza relação jurídica por meio de decisão que com elas sejam conflitantes. Não cessando a eficácia da decisão transitada em julgado, caberá ao ente tributante propor ação rescisória para desconstituir os efeitos da *res judicata*.

4. Sob uma perspectiva constitucional, o trânsito em julgado de decisões conflitantes, conquanto indesejado, deve ser compreendido, primeiramente, a partir da concepção de que a proteção à coisa julgada, tal como prevista no art. 5º, XXXVI, não alcança o conteúdo da sua decisão, mas sim a sua estabilidade. Isso desloca o eixo de

proteção que o constituinte almejou tornar indiscutível e imutável, transferindo-o do *conteúdo* do comando decisório para a *necessidade de encerramento* do cenário de instabilidade jurídica (em outros termos, ao invés de dizer "*é intangível a decisão que decidiu corretamente*", o constituinte disse "*é intangível a decisão que pôs fim à controvérsia*"). Ademais, o constituinte optou por determinar que apenas algumas decisões teriam eficácia geral e vinculação para os demais órgãos do Poder Judiciário, de modo que, nas demais hipóteses, implicitamente, admitiu a ocorrência de decisões conflitantes sobre a mesma matéria (em outros termos, ao invés de dizer "*decida de modo uniforme sempre*", o constituinte disse "*excetuadas determinadas hipóteses, cada caso deve ser analisado individualmente e submetido às regras do devido processo legal*"). Diversas normas previstas na Constituição reforçam tal conclusão, como a previsão da possibilidade de juízes de primeiro e segundo grau realizarem controle difuso de constitucionalidade, sem a imposição de uniformidade decisória a todas as decisões emanadas do STF. Ademais, as decisões dos Tribunais de segundo grau – que podem interpretar normas constitucionais e infraconstitucionais de forma divergente – somente são reformáveis pelos Tribunais Superiores caso superem requisitos previstos na própria Constituição para acesso às vias extraordinárias. Disso não resulta que a prolação e o trânsito em julgado de decisões conflitantes sejam desejados pelo ordenamento ou, tampouco, que seus efeitos não possam violar outras normas constitucionais. Indicam tão somente que a sua ocorrência foi admitida pela Constituição, pois, do contrário, poderia o constituinte ter adotado medidas para coibi-las, razão pela qual não se pode falar em uma prevalência axiológica *prima facie* da igualdade e da livre concorrência, a ponto de justificar a total desconsideração dos efeitos provocados pela coisa julgada.

5. A prolação de decisões conflitantes sobre a mesma matéria, em princípio, pode ser compreendida como decorrente da própria vagueza e equivocidade dos dispositivos legais, que acabam por conduzir o intérprete a diferentes caminhos interpretativos, já que cada solução interpretativa poderá ser suportada com base em diferentes argumentos, teorias e métodos aplicados. Nesse contexto, quanto mais bem fundamentadas forem as decisões dos Tribunais Superiores, com justificativa das escolhas interpretativas realizadas, mais fácil será para os jurisdicionados e para os julgadores das instâncias inferiores a identificação de regras de prevalência argumentativa, reduzindo a litigiosidade e a equivocidade do ordenamento jurídico como um todo. Assim, em um caso análogo futuro, o próprio Poder Judiciário terá mais elementos para identificar a solução interpretativa que

poderá prevalecer, por possuir mais elementos para o controle estrutural em abstrato de regras de prevalência argumentativa.

6. Ademais, um sistema eficiente de precedentes, que imponha aos Tribunais Superiores um maior ônus argumentativo na fundamentação de suas decisões, viabilizará a aplicação eficiente pelas instâncias inferiores dos precedentes firmados pelas Cortes responsáveis pela intepretação final das normas constitucionais e infraconstitucionais. Para tanto, necessário se faz também um abrandamento no formalismo processual, que pode impedir que o processo siga seu curso natural até a aplicação de um determinado precedente. Por tal razão, deve-se buscar um sistema em que a observância às formas seja adequada às diretrizes do processo, de modo sejam estruturadas e interpretadas em conformidade com os ditames de sua finalidade constitucional.

7. O CPC/2015 buscou oferecer um tratamento mais equânime aos jurisdicionados, além de conferir maior segurança jurídica na aplicação do Direito. Para tanto, ampliou e aperfeiçoou o sistema de observância aos precedentes, impôs um dever de estruturado de fundamentação das decisões judiciais, exigindo maior diálogo com os precedentes das Cortes Superiores, além de buscar prestigiar a efetividade da tutela jurisdicional, com abrandamento de rigores formais que não prejudiquem o direito de defesa. Contudo, mesmo após a sua vigência, os Tribunais Superiores encontram-se enclausurados em um modelo decisório caracterizado pelo déficit de fundamentação, pela dificuldade de orientação e argumentação com base em precedentes e pela manutenção da nefasta prática da Jurisprudência Defensiva, não obstante as tentativas do legislador de combater esses entraves a uma prestação jurisdicional mais qualitativa. Esse cenário, invariavelmente, potencializa o risco de prolação e eventual trânsito em julgado de decisões conflitantes com o posicionamento firmado pelos Tribunais Superiores.

8. Por tais motivos, a prolação e o trânsito em julgado de decisões conflitantes, embora indesejados, não é vislumbrado como uma patologia a ser superada pelos Tribunais. Tanto é assim que nem mesmo mudanças na legislação processual foram capazes de levá-los a mitigar os riscos de sua ocorrência. A prolação e o trânsito em julgado de decisões conflitantes acabam sendo produto de um modelo decisório que faz com que a garantia da inafastabilidade do judiciário não assegure, necessariamente, uma prestação jurisdicional equânime aos jurisdicionados e, pelo contrário, acabe justamente contribuindo para obstaculizar uma uniformidade decisória.

9. A ação rescisória possui uma natureza jurídica de ação autônoma e, ao longo de sua evolução, mesmo sob a égide do CPC/73, já possuía importante função de desconstituir

decisões judiciais que conflitassem com a posição os Tribunais Superiores, a despeito das controvérsias em torno da aplicação da Súmula n. 343 do STF. Em matéria tributária, como as medidas judiciais envolvem a interpretação de normas jurídicas constitucionais ou infraconstitucionais, o trânsito em julgado de decisões que conflitam com a posição dos Tribunais Superiores quase sempre possibilita o manejo da ação rescisória com fundamento em violação à norma jurídica.

10. Com o CPC/2015 e a valorização aos precedentes, ampliaram-se o rol de decisões rescindíveis e as hipóteses de cabimento da ação rescisória, merecendo destaque o art. 535, §§ 5º e 8º, que prevê o cabimento de ação rescisória quando, após o trânsito em julgado, sobrevier decisão do STF em controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, em sentido contrário à decisão transitada em julgado, caso em que o termo inicial do prazo decadencial para a propositura da ação é deslocado para o trânsito em julgado da decisão do STF.

11. Diante da importante função desempenhada pela ação rescisória para adequação de decisões que contrariem precedentes de Tribunais Superiores, diferentes são as repercussões em matéria tributária, sobretudo no que concerne às relações jurídico-tributárias continuativas. Como o juízo rescindente possui natureza desconstitutiva, em razão da rescisão da decisão transitada em julgado, em princípio, opera-se com eficácia *ex tunc*. Isso significa, em outros termos, extirpar a decisão rescindida do mundo jurídico, de modo que, em tese, seria possível ao ente tributante cobrar os créditos tributários relativos a períodos anteriores à desconstituição, quando estava hígida a decisão desconstituída. Essa tese é sustentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN n. 2740/2008.

12. Nesse contexto, a 1ª Seção do STJ possui entendimento no sentido de que a desconstituição da decisão transitada em julgado, em matéria tributária, opera-se com eficácia *ex tunc*. Ademais, o STJ também já se manifestou pela possibilidade de realização de lançamento para prevenção de decadência, visando à cobrança de créditos tributários pretéritos, e, também, no sentido de que a superveniência da rescisão da coisa julgada teria o condão de fazer renascer os créditos tributários que haviam sido anteriormente extintos, com fundamento no art. 156, X, do CTN. Tal entendimento, a nosso ver, não encontra amparo no ordenamento jurídico.

13. A despeito da natureza desconstitutiva do juízo rescindente, isso não significa, no entanto, que os efeitos provocados pela decisão rescindida não poderão ser preservados quando razões de segurança jurídica assim imponham, o que justificará a concessão de

eficácia *ex nunc* ao juízo rescindente, como inclusive já reconheceu o STJ em outras ocasiões, embora no contexto de discussões não tributárias.

14. A desconstituição da decisão transitada em julgado, em princípio, somente ocorre com o trânsito em julgado da decisão final proferida em ação rescisória. No entanto, excepcionalmente, poderá ser concedida tutela provisória que suspenda os efeitos da decisão rescindenda, sendo para tanto necessária a presença de um *fumus boni iuris* superlativo, de tamanha intensidade que seja capaz de justificar a suspensão da execução da decisão transitada em julgado.

15. A tese fazendária favorável à cobrança dos créditos tributários relativos aos momentos anteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado, em tese, poderia ser justificada sob a perspectiva da violação à igualdade, já que o contribuinte contemplado com a *res judicata* foi beneficiado em detrimento dos demais contribuintes, que foram obrigados a suportar a carga tributária. Isso poderia levar à conclusão de que a cobrança dos créditos tributários pretéritos se justifica para restabelecimento da igualdade e da livre concorrência.

15.1. Acerca da igualdade, cumpre destacar que os parâmetros para justificar um tratamento diferenciado devem ser obtidos a partir da Constituição, que é permeada de normas que obrigam, proíbem ou permitem a adoção de determinado critério de discriminação. E, no que tange ao tratamento diferenciado que foi conferido pelo Poder Judiciário, a dois contribuintes que se encontram em posição jurídica semelhante, é importante ressaltar que o constituinte determinou que apenas algumas decisões projetam-se para outros processos, exigindo uma uniformidade decisória, quais sejam: decisões em controle concentrado de constitucionalidade e decisões em controle difuso de constitucionalidade, quando acompanhadas de Resolução do Senado ou de Súmula Vinculante.

15.2. Nas demais hipóteses, o constituinte não exigiu uma uniformidade decisória. Pelo contrário, o que se verifica são normas em que o constituinte pressupôs que decisões conflitantes pudessem ser prolatadas e, ademais, normas que restringem o acesso às vias recursais extraordinárias, ao exigir, além dos requisitos previstos na legislação processual, alguns pressupostos disciplinados na própria Constituição.

15.3. Isso não significa que a igualdade não exerça influência na seara processual, pois o acesso à jurisdição deve ser oferecido de forma igualitária a todos os jurisdicionados. Além disso, os jurisdicionados devem ter acesso às mesmas faculdades e prerrogativas processuais, mediante uma paridade de armas. A igualdade também impõe

aos julgadores o dever de julgar duas causas análogas de forma semelhante. No entanto, isso não obsta que ocorra o trânsito em julgado decisões conflitantes, pelas considerações anteriormente expostas.

16. A possibilidade de cobrança de créditos tributários relativos ao momento anterior à desconstituição da decisão transitada em julgado também poderia ser justificada sob a perspectiva da livre concorrência, já que, por força da decisão transitada em julgado, um determinado contribuinte acabou por obter vantagens comparativas na seara concorrencial. Contudo, não se pode conceber a prevalência *prima facie* da livre concorrência sobre a segurança jurídica que ampara o contribuinte que teve uma relação jurídica estabilizada pela *res judicata*.

16.1. Inicialmente, cumpre destacar que a mera obtenção de uma decisão judicial transitada em julgado, em favor de um determinado contribuinte, pode não provocar distorções na alocação de recursos econômicos, a ponto de agredir a livre concorrência. Isso porque, diante de uma imposição tributária, diferentes são as possibilidades de que dispõe o agente econômico para suportá-la ou repassá-la ao consumidor final, razão pela qual eventual vantagem injustificada demanda uma aferição concreta, a partir das características do mercado em que atua o contribuinte, e das elasticidades-preço da demanda e oferta envolvidas.

16.2. A livre concorrência preservada pela Constituição é aquela que convive harmonicamente com os demais mandamentos constitucionais. E, nesse aspecto, eventual vantagem comparativa obtida pelo contribuinte não decorre de qualquer tentativa oportunista de causar efeitos que distorçam a concorrência. Pelo contrário, decorre de uma prerrogativa assegurada pela Constituição, por meio da inafastabilidade jurisdicional, que assegura a todos os contribuintes o direito de se insurgirem contra lesões provocadas pelo Estado no exercício do poder de tributar.

16.3. E, nesse aspecto, a Ordem Econômica funda-se também em outros princípios além da livre concorrência, como a proteção à propriedade privada e à liberdade no exercício da atividade econômica, que pressupõem a autonomia e independência dos agentes econômicos. Desse modo, o contribuinte que se deparar com uma potencial lesão ao seu direito causada pelo ente tributante, sob a perspectiva da Ordem Econômica, também terá a garantia de insurgir-se contra a violação, para defender a sua liberdade e propriedade. Por tal razão, a livre concorrência precisa ser avaliada ao lado de outros princípios que informam a ordem econômica.

17. A proteção à coisa julgada insere-se na dimensão dinâmica da segurança jurídica, que protege os indivíduos em face das mudanças do Direito, de modo a garantir intangibilidade de direitos conferidos no passado e, assim, proteger as expectativas geradas quanto ao futuro.

17.1. Sob uma perspectiva objetiva, a Constituição Federal tornou intangíveis as decisões judiciais transitadas em julgado que estabilizam uma relação jurídica, tornando-as imutáveis e indiscutíveis, protegendo o indivíduo contra os efeitos retroativos da atuação estatal, como disciplina a regra contida no art. 5º, XXXVI.

17.2. Ao proteger a coisa julgada por uma regra, o constituinte já regulou o conflito entre, de um lado, a segurança jurídica e, de outro, a igualdade e a livre concorrência, razão pela qual a coisa julgada não pode ser afastada, de modo apriorístico, por um mero procedimento de ponderação. No contexto das decisões conflitantes sobre a mesma matéria, o constituinte pressupôs a sua ocorrência, atribuindo a uniformidade decisória apenas a determinadas decisões, que têm o condão de projetar-se para outras relações processuais.

17.3. Caso a decisão transitada em julgado conflite com uma decisão do STF proferida em controle concentrado de constitucionalidade, ela terá seus efeitos cessados a partir da superveniência desse precedente da Corte Suprema, em razão da modificação do estado de direito. Nesse caso, a segurança jurídica protegerá o contribuinte para impedir que a decisão geral retroaja para atingir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos antes do pronunciamento com eficácia geral do STF.

17.4. É nesse contexto que se revela importante o manejo da ação rescisória, como um importante instrumento para a correção de situações de desigualdade entre contribuintes, em outras situações que não estejam apontadas no item anterior.

18. A desconstituição da decisão transitada em julgado, embora possa extirpar do mundo jurídico a decisão rescindida, não pode desconsiderar os efeitos produzidos quando ela ainda era hígida, sobretudo no contexto de decisões que versem sobre relações jurídico-tributárias continuativas, que afastam a incidência de tributos.

18.1. A cobrança dos créditos tributários relativos a momento anterior à desconstituição da decisão transitada em julgado esbarra na regra constitucional prevista no art. 5º, XXXVI. A retroação vedada por essa regra não se limita à lei, abrangendo também atos do Poder Executivo ou do Poder Judiciário que venham a atingir a coisa julgada. Tal interpretação permite que o conteúdo dessa regra jurídica seja reconduzido aos princípios da segurança jurídica, da liberdade e da dignidade humana, tal como almejado

pelo constituinte. Por se tratar de uma regra, como anteriormente exposto, torna-se prescindível a realização de quaisquer outras ponderações, como as considerações em torno da livre concorrência ou da igualdade.

18.2. Ademais, ainda que se considere inaplicável a referida regra, sob pretexto de que a desconstituição da decisão transitada em julgado extirparia do mundo a coisa julgada que a protege, o contribuinte estaria protegido pela faceta subjetiva da segurança jurídica, isto é, a proteção da confiança. Nesse aspecto, todos os requisitos para proteção encontram-se presentes, em razão da solidez da base de confiança, que possui alto grau de vinculatividade, de individualidade, de aparência de legitimidade e de elevada pretensão de permanência. Além disso, há também a confiança do contribuinte depositada no provimento jurisdicional, exercida por meio de atos concretos relacionados diretamente aos direitos fundamentais de propriedade e liberdade, relevando-se por meio dos créditos tributários que deixaram de ser recolhidos após o trânsito em julgado da decisão que vem a ser rescindida. Há também a frustração, caraterizada pelo julgamento de procedência da ação rescisória.

18.3. Sob uma perspectiva principiológica, em matéria de tributação a segurança jurídica possui uma prevalência axiológica sobre a livre concorrência e sobre a igualdade, que se revela não apenas pelas regras do art. 5º, XXXVI, mas também por outras normas previstas na constituição, como a distribuição do poder de tributar por meio de regras rígidas, as vedações à retroatividade, à cobrança de tributos sem observância à anterioridade, dentre outras limitações impostas ao poder de tributar. Nesse contexto, outra regra que deve ser invocada é a do art. 150, III, "a", da Constituição, que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu ou aumentou. E, na hipótese da desconstituição da decisão transitada em julgado, a nova decisão possui força de lei nos limites da questão decidida, como preceitua o art. 503 do CPC/2015. Ademais, tal decisão é recebida, na esfera individual do contribuinte, como um direito novo, uma nova orientação de conduta até então inexistente, cuja retroação é vedada pela referida regra constitucional.

18.4. A cobrança de créditos tributários anteriores à desconstituição da decisão transitada em julgado também esbarra no princípio da moralidade, já que, por um lado, o Poder Legislativo editou uma norma dúbia, capaz de gerar posicionamentos conflitantes do Poder Judiciário, ao passo que este não foi capaz de oferecer um tratamento equânime aos jurisdicionados. Por tal razão, não se pode admitir a cobrança de tributos com base em uma

norma dúbia, durante o período em que o contribuinte se orientou por uma decisão definitiva do Poder responsável por dirimir controvérsias interpretativas.

19. No que concerne ao momento a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar os créditos tributários, cumpre destacar que a mera propositura da ação rescisória não tem condão de suspender a execução da decisão rescindenda, nos termos do art. 969 do CPC. Por outro lado, aguardar o trânsito em julgado da decisão final da ação rescisória poderá levar à manutenção de uma decisão transitada em julgado que claramente pode se revelar incompatível com o ordenamento jurídico.

19.1. Daí a importância da concessão de tutela provisória na ação rescisória, que, consoante exposto, deve ser concedida somente quando presentes requisitos que evidenciem a alta probabilidade de desconstituição da decisão, como em caso de existência de algum precedente com alto grau de vinculatividade dos Tribunais Superiores, em sentido contrário à *res judicata*. Havendo dúvidas quanto à aplicação do precedente ao caso em exame ou quanto ao preenchimento dos pressupostos processuais da ação rescisória, a tutela provisória não deve ser concedida.

19.2. Uma vez concedida a tutela provisória, o contribuinte voltará ao *status quo ante*, quando estava obrigado ao recolhimento do tributo. Assim, o Fisco retomará o direito de cobrar os créditos tributários devidos a partir desse momento, cabendo ao contribuinte depositar em juízo caso vislumbre a potencial manutenção da decisão rescindida, que lhe era favorável. Não concedida a tutela provisória em favor do ente tributante, caso sobrevenha um acórdão do Tribunal, em decisão exauriente, ou outra decisão desfavorável ao contribuinte atacada por recurso não dotado de efeito suspensivo, também será possível ao ente tributante retomar o direito de cobrar o tributo, sempre em caráter prospectivo e nunca abrangendo os períodos pretéritos.

19.3. Essa proposta de harmonização acaba preservando a segurança jurídica e o rápido restabelecimento da igualdade e da livre concorrência, quando o próprio Poder Judiciário, no momento do recebimento da ação rescisória, vislumbrar a potencial lesão causada pela decisão rescindida à ordem jurídica. A ação rescisória, assim, acaba assumindo importante papel no controle de decisões conflitantes em matéria tributária, no contexto das relações jurídico-tributárias continuativas, impedindo a perpetuação de efeitos indesejados ao ordenamento jurídico.

20. A análise das normas que regem a lançamento tributário, e que se encontram positivadas no Código Tributário Nacional, confirma as conclusões acima. O art. 146 do CTN consagra a impossibilidade de cobrança retroativa de tributos, quando o contribuinte

se orienta por um ato normativo individual e, posteriormente, sobrevém uma modificação de critérios jurídicos, ainda que introduzida pelo Poder Judiciário.

20.1. Essa norma independe da existência de um prévio lançamento. Basta que haja uma base de confiança, consistente em um ato individual – se for um ato normativo dotado de generalidade, aplicar-se-á o parágrafo único do art. 100 – que leve o contribuinte a confiar em determinado critério jurídico. Sobrevindo uma modificação nesse critério, a autoridade fiscal estará impossibilitada de exigir, por meio do lançamento, os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos no momento em que ainda vigorava o critério jurídico antigo.

20.2. Na hipótese da ação rescisória, a desconstituição da decisão transitada em julgado implica a modificação do critério jurídico, haja vista que, até então, as autoridades fazendárias estavam jungidas à interpretação conferida pela decisão rescindida, de modo que, ao incorrer na hipótese de incidência da norma tributária afastada pela decisão, não é desencadeado liame obrigacional entre o contribuinte e o ente tributante. Somente com a modificação do critério jurídico, após a prolação de decisão de procedência da ação rescisória é que o Fisco poderá voltar a exigir os créditos tributários, mas tão somente em relação aos fatos geradores ocorridos após a desconstituição da decisão transitada em julgado.

20.3. Não é possível o renascimento de créditos tributários que, tendo sido objeto de lançamento anterior, tenham sido extintos por força do art. 156, X, do CTN, após o trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte. Isso porque a regra do art. 146 do CTN impede o renascimento ou a revisão de lançamento já perfectibilizado, na hipótese de modificação do critério jurídico, como ocorre com a procedência da ação rescisória.

20.4. No contexto da coisa julgada envolvendo relações jurídico-tributárias continuativas, também não é possível a realização de lançamento para prevenção de decadência, já que, entre o trânsito em julgado da decisão rescindida e a sua desconstituição, não existirá obrigação tributária, de modo que, tampouco, haverá crédito tributário a ser constituído. Considerando a função reveladora do lançamento, não há como declarar a existência de algo que não existe. Somente com a desconstituição da decisão transitada em julgado é que se pode novamente realizar o lançamento, mas com as ressalvas impostas pelo art. 146 do CTN, ou seja, somente para a cobrança de créditos tributários relativos aos períodos posteriores à modificação do critério jurídico, isto é, após a decisão de procedência ou de concessão de tutela provisória na ação rescisória.

REFERÊNCIAS

AARNIO, Aulis. *Reason and authority.* A Treatise on the Dynamic Paradigm of Legal Dogmatics. Aldershot, Ashgate Publishing, 1997.

_____. *The rational as reasonable.* A treatise on Legal Justification. Dordrecht: Kluwer, 1987.

ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do Direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.

ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. *The rule of rules*: morality, rules and the dilemmas of Law. Durham: Duke, 2001.

ALEXY, Robert. *El Alcance y la Validez del Derecho*. Barcelona: Gedisa, 1997.

_____. *Teoria da Argumentação Jurídica* – A teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. 3. ed. Trad. Zilda Hutchinson Schild Silva. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

_____. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 2. ed, São Paulo: Malheiros, 2017.

ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. 5. ed. Torino: UTET, 1969.

ALVIM, José Eduardo Carreira. *Ação rescisória comentada*. 2. ed. rev. e atual. ed. Juruá: Curitiba, 2012.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003.

ARAGÃO, Egas Dirceu Moniz de. *Sentença e coisa julgada*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*: uma nova forma de tutela do cidadão diante do estado. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

ASSIS, Araken de. Eficácia da coisa julgada inconstitucional. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006.

_____. Eficácia da coisa julgada inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Processual*, n. 4, jul. 2003.

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *Cadernos de Direito Tributário* - V Congresso de Direito Tributário – IDEPE – Separata, São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1991.

_____. *República e Constituição.* 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Segurança do Direito, Tributação e Anterioridade. *Revista de Direito Tributário*, n. 27-28. jan./jun. 1984.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATIENZA, Manuel; MANERA, Juan Ruiz. *Las Piezas del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1996.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, v. 19, mar. 2001. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 17 jun. 2017.

_____. Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito ao crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação aos princípios da igualdade, da liberdade de profissão, da defesa e do meio ambiente. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, nov. 2009.

_____. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In: GRUPPENMACHER, Betina (Org.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 29, 2013.

_____. Limites à tributação com base na solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Medida Provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Fabris, 1997.

_____. Planejamento tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Malheiros, v. 98, 2006.

_____. *Segurança Jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. revisada. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Taxa de Fiscalização de Vigilância em proveito da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 174, mar. 2010.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Teoria dos princípios.* Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARBI, Celso Agrícola. Coisa julgada – sentença declaratória com pedido não delimitado a determinada relação jurídica – eficácia além de um exercício fiscal. *Revista Forense*, n. 275, 1981.

BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle das Políticas Públicas. *Revista de Diálogo Jurídico*, n. 15, jan./fev./mar. 2007.

BARIONI, Rodrigo. Da ação rescisória. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DIDIER JR., Fredie; TALAMINI, Eduardo; DANTAS, Bruno (Coords.). *Breves comentários ao novo Código de Processo Civil.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

BARROS, Flaviane de Magalhães. O modelo constitucional de processo penal: a necessidade de uma interpretação das reformas do processo penal a partir da Constituição. In: MACHADO, Felipe Daniel Amorim; CATTONI DE OLIVEIRA, Marcelo Andrade (Coords.). *Constituição e processo*: a contribuição do processo para o constitucionalismo brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito Econômico brasileiro*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Efetividade do Processo e Técnica Processual*. São Paulo: Malheiros, 2006.

BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 197, fev. 2012.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 64, 1994.

_____. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. Limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (Contribuição Social Sobre o Lucro). *Revista dos Tribunais* – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, Ano 7, n, 27, abr./jun. 1999.

_____. O princípio da segurança na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.) *Princípios de direito financeiro e tributário*: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 63, 1994.

_____. Segurança jurídica: sobre a distinção entre competências fiscais para orientar e atuar o contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, [s.d].

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Código de Processo Civil Interpretado*. Antonio Carlos Marcato (Coord.). São Paulo: Atlas, 2004.

BULYGIN, Eugenio. Los jueces ¿crean derecho? *Revista de Teoria y Filosofía del Derecho* – Doxa – Isonomia, n. 18, abr. 2003. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/obra/los-jueces-crean-derecho-0/>. Acesso em: 10 set. 2017.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A dificuldade de se criar uma cultura argumentativa do precedente judicial e o desafio do Novo CPC. In: *Precedentes*. DIDIER JR., Fredie (Coord.). Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Grandes Temas do Novo CPC, v. 3).

_____. *A força normativa do direito judicial*: uma análise da aplicação prática do precedente no direito brasileiro e dos seus desafios para a legitimação da autoridade do Poder Judiciário. Pesquisa realizada por Grupo de Pesquisa constituído na Universidade Federal de Minas Gerais, contratada pelo Conselho Nacional de Justiça (Relatório de Pesquisa). Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2014.

_____. *Teoria do Precedente Judicial*: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012.

CABRAL, Antonio do Passo. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas*: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis. Salvador: JusPodivm, 2013.

_____. *Nulidades no processo moderno*. Rio de Janeiro: GEN forense, 2010.

CALAMANDREI, Piero. *Opere giuridiche.* v. VIII. Nápoles: Moterano, 1989.

CALIENDO, Paulo Caliendo. *Direito Tributário e análise econômica do Direito*: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Ação rescisória*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. *O novo processo civil brasileiro*. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. Relativização da coisa julgada material. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CANELUTTI, Francesco. *Lezioni del diritto processuale civile*. v. 4. Pádua: Universitária, 1926.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000.

_____. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARNELUTTI, Francesco. *Sistema de Direito Processual Civil*. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____; BOTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 159, dez. 2008.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Limites da coisa julgada em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Problemas de processo judicial tributário*. 3. v. São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. *Direito tributário*: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 61, 1993.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Principios de Derecho Procesal Civil*. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1922.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. *Liminares e depósitos no lançamento por homologação*: decadência e prescrição. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

COMPARATO, Fabio Konder. Igualdade, desigualdades. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, v. 1, 1993.

COSTA, Moacyr Lobo da. *A revogação da sentença*. São Paulo: Ícone, 1995.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

COUTURE, Eduardo Juan. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Depalma, 1973.

DANILEVICZ, Ígor. *Elementos da relação tributária e coisa julgada*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

DELGADO, José. Efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

DELGADO, José. Pontos polêmicos das ações de indenização de áreas naturais protegidas – efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 103, 2001.

DELLORE, Luiz. Algo mudou na fundamentação das decisões com o Novo CPC? *Jota*. Disponível em: <https://jota.info/colunas/novo-cpc/algo-mudou-na-fundamentacao-das-decisoes-com-o-novo-cpc-26062017>. Acesso em: 21 out. 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência*: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. Mutações, complexidade, tipo e conceito sob o signo da segurança jurídica e da proteção da confiança. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2007.

DICIOTTI, Enrico. *Interpretazione della legge e discorso razionale*. Torino: Giappichelli, 1999.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 1, 18. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016.

_____; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 2, 11. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016.

_____; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 3, 13. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. Tese (Professor Titular) – Departamento de Direito Processual, Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 1986.

_____. *A reforma do Código de Processo Civil*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Coisa julgada inconstitucional. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

_____. *Instituições de Direito Processual Civil*. v. 1, 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. Relativizar a coisa julgada material. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 109, 2003.

DUTOIT, Bernard. O Direito da Concorrência Desleal e a Relação de Concorrência; Dupla Indissociável? Uma Perspectiva Comparativa. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 717, 1995.

DUXBURY, Neil. *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

DWORKIN, Ronald. Hard Cases. In: _____. *Taking rights seriously*. Cambridge: Belknap, 1977.

_____. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

_____. *Taking rights seriously*. 6. ed. Londres: Duckworthm 1991.

_____. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. *Justicia y seguridad jurídica em un mundo de leyes desbocadas*. Madri: Civitas, 1999.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Coisa julgada em matéria tributária. *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Financeiras; RDA, v. 79, 1960.

FALZEA, Angelo. *Ricerche di Teoría Generale del Diritto e di Dogmatica Giuridica*. Milano: Giuffrè, 1997.

FERRÁNDIZ, Leonardo Prieto-Castro. *Derecho procesal civil*. 5. ed. Madri: Tecnos, 1989.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal. *Revista de Direito Tributário*, ano 12, n. 43, jan./mar.1988.

_____. 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*, São Paulo, n. 125, 2006.

_____. *Interpretação e Estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990.

_____. O judiciário frente à divisão dos poderes: um princípio em decadência? *Revista da USP*, São Paulo, n. 21, 1994.

_____. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 17/18, jul. 1981.

FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 116, maio 2005.

_____. A inversão do Princípio da Capacidade Contributiva no Aumento da COFINS pela Lei n. 9718/98. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 130, 2006.

FISCHER, Octávio de Campos. Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2002.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil*: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do Antitruste*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

FULLER, Lon L. *The morality of Law*. New Heaven: Yale University, 1969.

GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa Julgada Inconstitucional em matéria tributária*. São Paulo: Juruá, 2008.

GOLDSCHIMDT, James. *Direito processual civil*. Trad. Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2003.

GOMES, Anderson Ricardo. *Coisa julgada tributária*. Curitiba: Juruá, 2014.

GOMES, Humberto Gomes de. *Discurso de posse do Ministro no cargo de Presidente do STJ, para o biênio de 2008/2010*. Brasília, 7 abr. 2008. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/16933>. Acesso em: 17 out. 2017.

GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica Processual e Teoria do Processo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

GONZALEZ PEREZ, de Jesus. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. Civitas: Madrid, 1999.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *O Direito posto e o direito pressuposto*. 8. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação*: uma visão funcional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. Solidariedade Social e Tributação. In: _____; GODOI, Marciano Seabra. (Coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRINOVER, Ada Pelegrini. Ação rescisória e divergência de interpretação em matéria constitucional. In: MOREIRA. José Carlos Barbosa (Coords.). *Estudos de direito processual em memória de Luiz Machado Guimarães*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. Considerações sobre os limites objetivos e a eficácia preclusiva da coisa julgada. *Jornal Síntese*, n. 60, fev. 2002.

_____; GOMES FILHO, Antônio Magalhães; DINAMARCO, Cândido Rangel. *As Nulidades no Processo Penal*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

GUASP, Jaime. *Derecho procesal civil*. t. II. Madri: Civitas, 1998.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. *Il giudice e la legge*. In: _____. *Lezioni di diritto costituzionale*. Torino: Giappichelli, 1995.

_____. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011.

_____. *Se i giudici creano diritto. Instituzioni e dinamiche del diritto*. Milano: Giuffrè, 2009.

HART, Herbert L. *The Concept of law*. Oxford: Clarendon Press, 1993.

HITTERS, Juan Carlos. *Revisión de la cosa juzgada*. 2. ed. La Plata: Platense, 2001.

IBRAHIM, Marco Túlio Fernandes. *Segurança jurídica e lançamento tributário por homologação.* A homologação expressa tacitamente verificada. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

JARACH, Dino. *O fato imponível*: teoria geral do Direito Tributário Substantivo. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

JOLOWICZ, John Anthony. Fundamental Guarantees in civil litigation: England. In: CAPPELLETTI, Mauro; TALLON, Denis (Coords.). *Fundamental guarantees of the parties in civil litigation*. Milano: Giuffrè, 1973.

KAHN, Douglas A. The Two Faces of Tax Neutrality: do they interact or are they mutually exclusive? *Northern Kentucky Law Review*, v. 18, 1990.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do Direito*. Trad. António Ulisses Cortés. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

KELSEN, Hans. *A justiça e o direito natural*. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Arménio Amado, 1963.

_____. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KNIJNIK, Danilo. *O recurso especial e a revisão da questão de fato pelo STJ*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

LACERDA, Galeno. O Código e o formalismo processual. *Ajuris*, Porto Alegre: Ajuris, n. 28, jul. 1993.

LARENZ, Karl. *Derecho Justo* - Fundamentos de Ética Jurídica. Madri: Civitas, 1985.

_____. *Metodologia da ciência do Direito*. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

LEAL, Roger Stiefelmann. *O efeito vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006.

LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria Geral do Processo: primeiros estudos*. 6. ed. São Paulo: Thomsom IOB, 2005.

LEAL-HENRIQUES, Manuel. *Recursos em processo civil*. 2. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1992.

LEE, Thomas R. Stare decisis in historical perspective: from the Founding Era to the Rehnquist Court. *Vanderbilt law review*, v. 52, 1999.

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e autoridade da sentença*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. Limites da coisa julgada em matéria de imposto. *Estudos sobre o processo civil brasileiro*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

_____. *Limites objetivos da coisa julgada*. Estudos sobre o processo civil brasileiro. São Paulo, 1947.

LOPES, Pedro Moniz. *Princípio da boa fé e decisão administrativa*. Lisboa: Almedina, 2011.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Coisa julgada, conteúdo e efeitos da sentença, sentença inconstitucional e embargos à execução contra a Fazenda Pública. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 141, nov. 2006.

LUHMANN, Niklas. *Sistema Juridico y Dogmatica Juridica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.

LUÑO, Antonio Enrique Perez. *La seguridad jurídica.* Barcelona: Ariel, 1991.

MACCORMICK, Neil. Donogue vs. Stevenson and legal reasoning. In: BURNS, Peter; LYONS, Susan (Orgs.). *Donogue vs Stevenson and the Modern Law of Negligence*: the Paisley Papers. Vancouver: University of British Columbia, 1991.

_____. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Clarendon Press, 1987.

_____. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

_____. *Rhetoric and the Rule of Law*. Oxford University Press: Oxford, 2005.

_____. The ethics of legalism. *Ratio Juris*, 2, 1989.

_____. Why cases have rationes and that these are. In: GOLDSTEIN, Laurence (Org.). *Precedent in law*. Oxford: Clarendon Press, 1991.

_____; SUMMERS, Robert. Interpretation and justification. In: _____; _____ (Orgs.). *Interpreting statutes* – A comparative study. Aldershot: Dartmouth, 1991.

_____; SUMMERS, Robert. *Interpreting precedents*: a comparative study. Aldershot: Darthmouth, 1997.

MACEDO, Luana Vargas. Ação rescisória em matéria tributários e os reflexos em relação ao crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 197, fev. 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Repetição do tributo indireto*: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no Direito Tributário. Notas a um Acórdão do Supremo Tribunal Federal. *Direito Tributário Atual*, v. 6, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada*: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Temas de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MAIA, Mary Elbe Queiroz. *Do lançamento tributário.* Execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999.

MANDRIOLI, Crisanto. *Corso di diritto processuale civile*. v. II, 10. ed. Turim: G. Giappichelli, 1995.

MANKIW, Gregory. *Introdução à economia*. Trad. Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Pioeneira Thomsom Learning, 2005.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Coisa julgada inconstitucional*: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada; a questão da relativização da coisa julgada. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____. *Ética dos precedentes*. Justificativa do novo CPC. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____. O princípio da segurança jurídica dos atos jurisdicionais (A questão da relativização da coisa julgada material). In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006.

_____. *O STJ enquanto corte de precedentes*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

_____. *Precedentes obrigatórios*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil.* Teoria do Processo Civil. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

_____; _____; _____. *Novo curso de processo civil*: tutela dos direitos mediante procedimento comum. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

_____; MITIDIERO, Daniel. *Ação rescisória* – Do Juízo Rescindente ao Juízo Rescisório. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

_____; _____. *O Projeto do CPC*. Críticas e Propostas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MARINS, James; FOLLONI, André. Estabilidade das atividades econômicas e os efeitos da ação rescisória contra decisão favorável ao contribuinte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 19, n. 99, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da isonomia em matéria tributária – inteligência da MP 320/06 rejeitada pelo Congresso Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 147, dez. 2007.

_____; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coords.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP, 2005.

MAURER, Hartmut. *Contributos para o Direito do Estado*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

MAZZARESE, Tecla. *Enunciato descrittivo d'una norma*: osservazione su una nozione imbarazzante. Studi in memoria di Giovanni Tarello. v. 2. Milano: Giuffrè, 1993.

MAZZEI, Rodrigo; GONÇALVES, Tiago Figueiredo. Primeiras linhas sobre a disciplina da ação rescisória no CPC/15. In: MACÊDO, Lucas Buril de; PEIXOTO, Ravi; FREIRE, Alexandre (Orgs.). Processo nos Tribunais e meios de impugnação às decisões judiciais. Salvador: Jus Podivm, 2015 (Coleção Novo CPC – Doutrina selecionada, v. 6).

MEDAUAR, Odete. Segurança jurídica e confiança legítima. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito*: estudos em homenagem ao professor Almiro Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Anotações sobre o Princípio do Direito Adquirido tendo em Vista a Aplicação do Novo Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Direitos Fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MERRYMAN, John Henry; PÉREZ-PERDOMO, Rogelio. *The Civil law tradition*: an introduction to the legal systems of Europe and Latina America. 3. ed. Stanford: Stanford University Press, 2007.

MESQUITA, José Ignácio Botelho de. Ação rescisória. *Revista AASP*, São Paulo, n. 27, fev. 1989.

MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas*: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

_____. Fundamentação e precedente – Dois discursos a partir da decisão judicial. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 206, 2012.

MOREIRA ALVES, José Carlos. Contribuições Sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, v. 17, 1992.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. A eficácia preclusiva da coisa julgada material no sistema do processo civil brasileiro. *Temas de direito processual*, São Paulo: Saraiva, 1977.

_____. Ainda e sempre a coisa julgada. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 416, 1970.

_____. Coisa Julgada e declaração. *Temas de direito processual*, São Paulo: Saraiva, 1977.

_____. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V, 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Considerações sobre a chamada relativização da coisa julgada material. In: DIDIER JR., Fredie (Org.) *Relativização da coisa julgada* – enfoque crítico. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006.

_____. Eficácia da sentença e autoridade da coisa julgada. *Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, n. 28, jul. 1983.

_____. Por um processo socialmente efetivo. *Temas de direito processual*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Questões prejudiciais e coisa julgada*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1967.

_____. Restrições ilegítimas ao conhecimento dos recursos. *Temas de direito processual*. 9ª série. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Súmula, jurisprudência e precedente: uma escalada e seus riscos. *Temas de direito processual*. 9ª série. São Paulo: Saraiva, 2007.

MORENO, Fernando Sainz. Seguridad Jurídica. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 55, 2011.

MOTTA, Otávio Verdi. *Justificação da decisão judicial.* A elaboração da motivação e a formação de precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MÜLLER, Friedrich. *Teoria Estruturante do Direito*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MUSGRAVE, Richard. *Fiscal Systems*. New Haven: Yale University Press, 1969.

NAVARRO, Sacha Calmon. 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, fev. 1996.

NERY JR., Nelson. *Princípios fundamentais* – teoria geral dos recursos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

NERY JR., Nelson. *Teoria Geral dos Recursos*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

NEVES, Celso. *Coisa julgada civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

_____. Coisa julgada no direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29, 1974.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual.* Volume único, 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A coisa julgada em direito Tributário. *Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro,* São Paulo, n. 14, 1974.

_____. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha, 1973.

NOJIRI, Sérgio. Crítica à teoria da relativização da coisa julgada. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006.

NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madri: Marcial Pons, 2000.

NUNES, Dierle. Processualismo constitucional democrático e dimensionamento de técnicas para a litigiosidade repetitiva: a litigância de interesse público e as tendências não compreendidas de padronização decisória. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 199, 2011.

_____; BAHIA, Alexandre Melo Franco. Precedentes no CPC-2015: por uma compreensão constitucionalmente adequada de seu uso no Brasil. In: DIDIER JR., Fredie et al. (Orgs.). *Procedimento Comum*. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Novo CPC – Doutrina Selecionada, v. 2).

_____; CRUZ, Clenderson Rodrigues da; DRUMMOND, Lucas Dias Costa. A regra interpretativa da primazia do mérito e o formalismo processual democrático. In: DIDIER JR., Fredie et al. (Orgs.). *Parte Geral*. 2. ed. rev. e atual. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Novo CPC – Doutrina Selecionada, v. 1).

_____; HORTA, André Frederico. Aplicação de precedentes e distinguishing no CPC/2015: uma breve introdução. In: DIDIER JR., Fredie et al. (Coords.). *Precedentes*. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Grandes Temas no Novo CPC).

_____; TEIXEIRA, Ludmila. *Acesso à justiça democrático*. Brasília: Gazeta, 2013.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro. *Do formalismo no Processo Civil*: proposta de um formalismo-valorativo. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. O formalismo-valorativo no confronto com o formalismo excessivo. *Revista de Processo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

OÑATE, Flavio Lopez de. *La certeza del derecho*. Granada: Comares, 2007.

PECZENIK, Aleksander. *On Law and reason*. Dordrecht, Kluwer, 1989.

_____. *Scientia Juris* – Legal doctrine as knowledge of law and as a source of law. Springer: Dordrecht, 2005.

_____: *The Basis of Legal Justification*. Lund: University Press, 1983.

_____. The binding force of precedent. In: MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (Orgs.). *Interpreting precedents*. A comparative study. Aldershoot: Darthmouth, 1997.

PEIXOTO, Ravi. *Aspectos relevantes da teoria dos precedentes*. Salvador: Jus Podivm, 2016.

_____. *Superação de precedentes e segurança jurídica*. 2. ed. rev. e ampl. Salvador: Jus Podivm, 2016.

PERELMAN, Chaïm. *De la justice*. Justice et raison. Bruxelles: Etablissements Émile Bruylant, 1963.

_____. *Justice, Law and Argument* – Essays in Moral and Legal Reasoning. Netherlands: D. Reidel Publishing Company, 1980.

_____. *Lógica Jurídica*. Trad. Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PÉREZ, Jesús González. *El Principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. 5. ed. Madri: Civitas, 2009.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Os princípios da proteção à confiança, da segurança jurídica e da boa-fé na anulação do ato administrativo. In: MOTTA, Fabrício. *Direito Público atual*: estudos em homenagem ao Professor Nélson Figueiredo. Belo Horizonte: Idag, 2008.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *A ação rescisória contra as sentenças*. Rio de Janeiro: Liv. Jacinto, 1934.

_____. *Comentários ao Código de Processo Civil:* arts. 444 a 475. t. V. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Comentários ao Código de Processo Civil:* arts. 476 a 495. t. VI, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Tratado da ação rescisória*: das sentenças e de outras decisões. atual. por Nelson Nery Jr., Georges Abboud. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005.

PORTO, Sérgio Gilberto. *Ação rescisória atípica*. Instrumento de defesa da ordem jurídica. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

RADBUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Trad. L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974.

RAWLS, John. *A theory of Justice*. Oxford: Oxford Univesity Press, 1999.

RAZ, Joseph. The rule of law and its virtue. In: _____. *The authority of law*: Essays on law and morality. Oxford: Clarendon Press, 1979.

RE, Edward. Stare decisis. Trad. Ellen Gracie. *Revista de Processo,* São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 73, 2004.

REIS, José Alberto dos. *Código de Processo Civil anotado*. v. VI. Coimbra: Coimbra editora, 1985.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte*. Legalidade, não surpresa e proteção da confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIZZI, Sérgio. *Ação Rescisória*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e segurança jurídica*: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SAINZ MORENO, Fernando. La buena fe en las relaciones de La administración con los administrados. *Revista de Administración Pública*, Madrid, n. 89, 1979.

SANCHES, Sydney. Ação rescisória por erro de fato. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 44, out./dez. 1986.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Crédito tributário: a medida liminar como forma de reflexão sobre a legalidade da incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 152, maio 2008.

_____; CONRADO, Paulo César. Controle direto de constitucionalidade e repetição de indébito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, nov. 2002.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de Direito Processual Civil*. v. III, 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1973.

SANTOS, Welder Queiroz dos. Ação rescisória no projeto de novo CPC: do anteprojeto ao relatório-geral da Câmara dos Deputados. In: FREIRE, Alexandre et al. (Orgs.). *Novas tendências do processo civil*: estudos sobre o projeto do novo Código de Processo Civil. Salvador: Jus Podivm, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 9. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 126, mar. 2006.

SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal*, v. 97, n. 4, Mar. 1988.

_____. *Playing by the rules*: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and life. Oxford: Clarendon Press, 1991.

_____. Precedent. *Stanford Law Review*, v. 39, n. 3, fev. 1987.

_____. *Profiles, probabilites and stereotypes*. Cambridge: Belknap, 2003.

_____. *Thinking like a lawyer*: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 11. v. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Tributação e Indução Econômica: Os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Os recursos no Novo CPC e a "Jurisprudência Defensiva". In: DIDIER JR., Fredie et al. (Orgs.). *Processo nos Tribunais e meios de impugnação às decisões judiciais*. v. 6, 2. ed. rev. e ampl. Salvador: Jus Podivm, 2016 (Coleção Novo CPC – Doutrina selecionada).

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *The shifting and incidence of taxation*. 3. ed. New York: The Columbia University Press, 1910.

SILVA, Almiro Couto e. Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 84, 1987.

_____. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 2, abr./jun. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 30 nov. 2017.

SILVA, Isaac Pereira da. *Coisa julgada Tributária*. Recife: Imprensa Universitária, 1976.

SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. *Fórum Administrativo*: Direito Público, Belo Horizonte, v. 6, n. 59, jan. 2006.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Ovídio Baptista da. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 1, 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Curso de Processo Civil.* Processo de Conhecimento. v. 1, 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Eficácia da sentença e coisa julgada. *Sentença e coisa julgada*: ensaios e pareceres. 4. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. Coisa julgada (direito fiscal). In: SANTOS, João Manoel de Carvalho. *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*. v. 9. Rio de Janeiro: Borsoi, 1947.

_____. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Bernardo Pimentel. *Introdução aos recursos cíveis e à ação rescisória*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. *Os limites objetivos e temporais da coisa julgada em ação declaratória no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milão: Giuffrè, 1980.

TARUFFO, Michele. Il controllo di razionalità della decisione fra logica, retorica e dialettica. *Revista de Processo*, v. 32, n. 143, genn. 2007.

_____. Osservazioni sui modelli Processuali di Civil Law e di Common Law. In: *IV Jornadas Brasileiras de Direito Processual Civil*. Salvador, 2001.

_____. Precedente e Giurisprudenza. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Milano: Giuffrè, 2007.

_____. *La Corte di Cassazione e la legge*. Il vértice ambíguo – Saggi sulla cassazione civile. Bologna: Il Mulino, 1991.

_____. *La motivazione della sentenza civile*. Padova: Cedam, 1975.

_____. Precedente e giurisprudenza. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 2007.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Ação rescisória e o problema da superveniência do julgamento da questão constitucional. *Revista de Processo*, ano 20, n. 79, jul./set. 1995.

_____. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 1, 39. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____; FARIA, Juliana Cordeiro de. Relativização da coisa julgada. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e deia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito Tributário* – Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. v. 1. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de tributar. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, out./nov./dez. 2005.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da Ordem Econômica. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação* 2: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. Moralidade e Finanças Públicas. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes (Org.). *Estudos em homenagem ao Prof. Caio Tácito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

_____. *Os Direitos Humanos e a Tributação* - Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*: os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e isonomia. v. III, 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 176, maio 2010.

TUCCI, José Rogério Cruz e. *A causa petendi no processo civil*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VIDIGAL, Luís Eulálio de Bueno. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. VI, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

_____. *Da ação rescisória dos julgados*. São Paulo: Saraiva, 1948.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILLEGAS, Hector. Principio de seguridad jurídica em la creacion y aplicación del tributo. El contenido de la seguridade jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 66, 1995.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da coisa julgada*: hipóteses de relativização. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____; _____. Relativização da coisa julgada. In: DIDIER JR., Fredie (Org.). *Relativização da coisa julgada enfoque crítico*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2006.

WHITAKER, Simon. Precedent in English Law: a view from the citadel. In: HONDIUS, Ewoud (Org.). *Precedent and the Law*: Reports to the XVIIth Congress International Academy of Comparative Law Utrecht. Brusseles: Bruylant, July 2007.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*. Madrid: Civitas, 2001.

_____. *Ideología de la aplicación judicial del derecho*. Sentido y hecho en el derecho. México: Fontamara, 2008.

_____. *Legal syllogism. and rationality of judicial decision*. Rechtstheorie. v. 5. Parte 1. Berlin: Duncker & Humblot, 1974.

_____. The concept and the function of precedent in statute-law systems. In: WRÓBLEWSKI, Jerzy; AARNIO, Aulis. *Meaning and Truth in Judicial Decision*. Helsinki: Juridica, 1983.

_____. *The judicial application of law*. Dordrecht: Kluwer, 1992.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento tributário no Direito Brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Do lançamento*: teoria do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

YARSHELL, Flávio Luiz. *Ação rescisória*: juízos rescindente e juízo rescisório. São Paulo: Malheiros, 2005.

ZANETI JR., Hermes. *Processo constitucional*: o modelo constitucional do processo civil brasileiro. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário*. Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.