

UNIVERSIDADE ANHANGUERA - UNIDERP  
REDE DE ENSINO LUIZ FLAVIO GOMES

COISA JULGADA E SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO – ALGUNS ASPECTOS RELACIONADOS

MARIANA MEINLSCHMIEDT ABDO

SÃO PAULO – SP  
2012



## RESUMO

A coisa julgada envolve a discussão de diversos temas, mormente no processo judicial, sendo um deles o da relativização ou flexibilização da coisa julgada, ao qual se pretende dar ênfase ao final do trabalho. O texto pretende investigar alguns pontos relacionados com a coisa julgada no âmbito do Direito Tributário, tanto no que toca às decisões proferidas no processo judicial, como aquelas definitivas, afetas ao processo administrativo fiscal, considerando a importância deste instituto, tão essencial à noção de segurança jurídica. O instituto da coisa julgada sempre suscitou riquíssimos debates que podem ser demonstrados no decorrer deste estudo, através da apresentação de casos concretos que jamais passaram despercebidos aos estudantes e amantes do Direito, não interessando somente ao Direito Tributário em foco, como também às demais disciplinas relacionadas.

Palavras-chave: coisa julgada, Direito Tributário, processo administrativo fiscal, processo judicial tributário.

## ABSTRACT

The res judicata involves the discussion of various topics, especially in the judicial process, one of which is the relativization or easing of res judicata, which is intended to emphasize the end of the work. The text aims to investigate some points related to res judicata under the Tax Law, both in regard to decisions rendered in the judicial process, such as those final, affecting tax administrative process, considering the importance of this institute, so essential to the notion of security the law. The Institute of res judicata has always attracted very rich debates that can be demonstrated during this study, by presenting cases that never go unnoticed for students and lovers of law, no matter only to the Tax Law in focus, but also to other related disciplines .

Keywords: res judicata, Tax, tax administrative proceedings, legal process tax.

## SUMÁRIO

1. A COISA JULGADA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA .....	7
2. A DECISÃO IRREFORMÁVEL NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	12
2.1. Processo administrativo e o devido processo legal.....	12
2.2. Da existência de coisa julgada administrativa.....	14
2.3. A pendência de decisão definitiva no âmbito do procedimento administrativo fiscal.....	19
2.3. I. Da prejudicialidade da tutela administrativa caso o contribuinte pretenda buscar a tutela judicial.....	20
3. A COISA JULGADA NO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO.....	23
3.1. Coisa julgada e eficácia preclusiva.....	23
3.2. Relativização ou flexibilização da coisa julgada, ou coisa julgada inconstitucional .....	25
3.3. Do prazo para a propositura de ação rescisória.....	28
3.4. Violação a disposição literal de lei – posterior declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.....	29
3.4. I. Violação à disposição literal de lei - posterior declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, quando já ultrapassado o prazo para a rescisória.....	33
3.5. Coisa julgada nas relações continuativas de direito tributário mantidas entre o contribuinte e o Fisco – lei, fatos e jurisprudência supervenientes.....	38
4. CONCLUSÃO.....	45

## INTRODUÇÃO

O estudo deve partir de uma breve exposição acerca do princípio da segurança jurídica, que está ligada ao princípio da irretroatividade das leis, do ato administrativo e da própria jurisprudência.

Coaduna-se com o princípio da segurança jurídica dizer que, se um determinado entendimento jurisprudencial de determinada época deu ao jurisdicionado uma ideia de que estaria comportando-se de forma regular, de acordo com o Direito, a mudança da jurisprudência pelas Cortes Superiores, não poderia vir a produzir efeitos nas relações jurídicas passadas, impondo-se, nesta seara, o estudo da coisa julgada, ínsita à noção de segurança jurídica, pois vivemos uma época em que muito se fala na relativização da coisa julgada.

Assim, poderia uma decisão tida por injusta e inconstitucional, ainda que acobertada pela coisa julgada, ser revista?

O campo do Direito Tributário é vasto para situações envolvendo diretamente a afronta a princípios constitucionais.

Há ainda considerações acerca da existência de coisa julgada administrativa, face a sistemática do processo administrativo tributário.

Alguns temas em torno da decisão definitiva no processo administrativo serão abordados brevemente porque o instituto tem interferências inúmeras no âmbito do processo judicial, que se verificam desde a sinalização do início do prazo prescricional para a cobrança do tributo e vão até mesmo influenciar no conceito de crime tributário, no Direito Penal.

Existem ainda alguns problemas quanto à rediscussão perante o Poder Judiciário da matéria objeto de decisão definitiva da Administração e a concomitância de processos nas duas vias, podendo ser citados casos concretos.

No que concerne ao processo judicial, o trabalho irá abordar a coisa julgada nas relações continuativas e a mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A admissibilidade da ação rescisória, a coisa julgada inconstitucional, e a possibilidade de revisão de decisão transitada em julgado, se houver transcorrido do

prazo de que trata o artigo 495 do Código de Processo Civil, estarão em relevância, especialmente quanto à demanda fundada na violação à disposição literal de lei.

Isso porque o Supremo Tribunal Federal reviu o enunciado da Súmula nº 343 (não cabe ação rescisória por ofensa à disposição literal de lei, quando a decisão rescindenda tiver baseada em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais), para permitir seja reaberta discussão de temas constitucionais pacificados.

Para algumas Cortes brasileiras, se à época da prolação do julgado que se pretende desconstituir, a jurisprudência ainda não havia se aquietado, firmando-lhe decisão antagônica, não caberia a ação rescisória com base na violação à disposição literal de lei.

A rigor, após transcurso do prazo para a propositura de ação rescisória, não caberia mais discutir, com base na mesma causa de pedir, nem os fundamentos invocados pelas partes, nem aqueles chamados dedutíveis – é o chamado efeito preclusivo da coisa julgada.

Ninguém discute que a coisa julgada tende a evitar a existência eterna de conflitos, além de proporcionar a segurança jurídica, mas, há certo tempo, a jurisprudência e a doutrina passaram a admitir, em casos excepcionais, como todo direito ou garantia, que ela não é absoluta - tese da relativização da coisa julgada ou coisa julgada inconstitucional – devendo ceder em relação a outros direitos garantidos pela Constituição Federal.

Neste contexto de contrabalancear segurança jurídica e justiça é que se instala a discussão, longe de ter fim, em torno da relativização da coisa julgada. Se em tempos passados ela era considerada um instituto apto a transformar o preto no branco e o quadrado no redondo, para repetir as palavras da ilustre Tereza Arruda Alvim Wambier, hoje assim não é mais encarada, tendo em vista o reconhecimento da necessidade cada vez mais contundente de subordinação da atividade jurisdicional aos ditames constitucionais.

Para quem defende este ponto de vista também se diga que não há solução final, definitiva, uníssona e harmônica, para responder à pergunta que se faz sobre qual a medida, qual o limite em que é possível relativizar a coisa julgada em prol de valores que são caros à sociedade, sem que se desbanque, sem que se coloque de lado a segurança jurídica e o próprio Direito, construído que é, justamente em prol de segurança.

A posição dominante, todavia, é a de que, após o prazo previsto para a ação rescisória, não cabe alegar a nulidade do *decisum* proferido com base em lei declarada inconstitucional, pois há expectativa legítima do jurisdicionado na imutabilidade da decisão judicial, a qual não pode ser enfraquecida pela retroatividade de entendimento jurisprudencial acerca da inconstitucionalidade de determinada matéria nela tratada.

O cenário é de bastante instabilidade, gerando dúvida aos profissionais que atuam na área, principalmente do Direito Tributário, onde se instalam as chamadas relações continuativas, pois que os tributos geram obrigações periódicas que podem ser abarcadas por diversas questões constitucionais ou infraconstitucionais em torno de sua cobrança, havendo inclusive um recente parecer divulgado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (nº 492/2011) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, o qual tem por escopo enfrentar *“reflexos gerados pela alteração da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à coisa julgada em matéria tributária”*.

Um dos pontos abarcados no parecer é, inclusive, a decisão tributária transitada em julgado, contrária à precedentes “objetivos” e “definitivos” do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que estes constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, a eficácia dessas decisões antagônicas.

Se é certo que a sociedade e a evolução do próprio Direito não podem, nem devem, ficar engessados a determinado entendimento jurídico adotado pelo Poder Judiciário, também é certo que a proteção às decisões transitadas em julgado, é instrumento essencial à manutenção da ordem social, jamais podendo ser deixada de lado.

## 1. A COISA JULGADA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Há quem diga que a segurança jurídica é, na seara dos princípios, o pai de todos os princípios. Ela é fenômeno que liga o cidadão ao Estado, numa relação de maior ou menor confiabilidade, conforme seja este caracterizado como democrático ou totalitário, respectivamente<sup>1</sup>.

Paulo de Barros Carvalho a intitula de “sobreprincípio”, por entendê-la como um princípio de maior hierarquia, e conclui: *“Se num determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária.”*<sup>2</sup>

É claro que a segurança jurídica está ligada a diversos princípios, como o da irretroatividade, que diz com a necessidade de que as normas que regem a sociedade sejam, ainda que em certo grau, previsíveis; assim se diga em relação às leis<sup>3</sup>, como aos atos administrativos (art. 146 do CTN e art. 2º da Lei nº 9784/99) e à

---

<sup>1</sup> Segundo lecionou o Professor Alcides Jorge da Costa: “Podemos encarar a segurança jurídica sob três ângulos. A segurança Jurídica é fato, a segurança jurídica é norma, a segurança jurídica é valor. A segurança jurídica é norma. Primeiro, a segurança está consagrada na Constituição (...) A segurança é um valor, obviamente é um valor extremamente importante. Por exemplo Radbruch diz que a segurança é um elemento absolutamente inseparável do Direito”. Bobbio diz mais ou menos a mesma coisa: a segurança é ínsita ao Direito. Eu diria – sem querer me meter com o Radbruch nem com o Bobbio -, que a segurança é um produto de um Estado Democrático de Direito; a segurança é um valor absolutamente indispensável, por que sem ela o que vamos fazer, para que o Direito?” (XXIV Congresso de Direito Tributário. Sistema Tributário – Segurança Jurídica. Revista de Direito Tributário, nº 113, São Paulo: Malheiros, 2010, p. 31-32)

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária Revista Diálogo Jurídico, Salvador, nº. 16, maio-junho-julho-agosto, 2007. Disponível em:<<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10.10.2011.

<sup>3</sup> Sobre o sistema de leis escritas, lembra com propriedade o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Cezar Asfor Rocha: Como se sabe, foi para frear o absolutismo dos monarcas que se criaram os sistemas de leis escritas, baseadas em certos princípios e impostas ao príncipe, muitas vezes por via revolucionária, como garantias mínimas dos cidadãos não mais sujeitos aos seus arbítrios; foi atentando para a primazia dessa ordem sistêmica que Ortega y Gasset afirmou, referindo-se ao Direito, que os princípios derrubaram os príncipes. Decerto, foi em redor do sistema de leis escritas que se desenvolveram verdadeiros mitos jurídicos, chegando-se ao cúmulo de identificar as leis escritas que se desenvolveram verdadeiros mitos jurídicos, chegando-se ao cúmulo de identificar as leis escritas como o próprio Direito, ou o Direito como ordenamento positivo ou positivado, com desprezo ou desdém pelo universo dos valores – como a justiça e a equidade – tudo em nome da segurança, da ordem e da previsibilidade das soluções, das demandas e dos conflitos.(...) Entretanto, é preciso refletir sobre o fato de que essas garantias formais, solenes ou escritas foram historicamente vocacionadas para a imediata proteção das pessoas e de seus interesses legítimos, daí se entender que sua interpretação não pode afastar-se dessa vocação original do sistema de leis

própria jurisprudência, porque os efeitos retroativos da jurisprudência, sob o aspecto invocado da confiança do jurisdicionado em relação ao Estado (aqui o Estado-juiz), também não devem, ou não deveriam tomar-lhe de surpresa.

O assunto – interpretação da lei tributária e segurança jurídica - já foi abordado com grande preocupação em muitos julgados produzidos pelas Cortes Brasileiras.

Chama a atenção aquele proferido pelo E. Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência em Resp nº 435.835-SC, na data de 24.03.2004 (D.J. 04.06.2007), onde, por maioria, o tribunal decidiu intrigada questão instalada no âmbito daquele Tribunal, sobre o termo inicial do prazo prescricional para a repetição do indébito tributário, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Travada a discussão interessantíssima sobre qual posição da Corte Superior deveria ser adotada<sup>4</sup>, ressaltou o Ministro Castro Meira em seu voto: “A jurisprudência sempre indica para o jurisdicionado uma posição amadurecida que o tribunal tomou depois de uma longa discussão entre seus membros. (...) a revisão da posição gera um desconforto, uma insegurança no meio de toda a comunidade.”<sup>5</sup>

Amenizando esta idéia, naquela mesma ocasião, o Ministro Luiz Fux ponderou que é pior perseverar no equívoco do que mudar a jurisprudência, a qual é

---

escritas, embora isso nem sempre tenha se verificado na prática da exegese desses textos de proteção. Devido a essa distorção ou abandono do sentido, que eu diria libertário, dos primeiros tempos do positivismo jurídico, juristas da mais alta estirpe intelectual e doutrinária, mestres como Conrad Hesse, na Alemanha, Norberto Bobbio, na Itália, e Paulo Bonavides, no Brasil – para citar apenas esses luminares -, desenvolveram a doutrina do pós-positivismo, que não descarta o valor do sistema de leis escritas, mas traz para seu interior e coloca no centro da ordem jurídica os valores do humanismo em sua dimensão exata e contemporânea em proteção à pessoa humana. Rocha, Cesar Asfor. Cartas a um jovem juiz: cada processo hospeda uma vida/Cesar Asfor Rocha – Rio de Janeiro: Elsevire, 2009. p. 24-26

<sup>4</sup> Se aquela que estipula o prazo de dez anos contados do fato gerador do tributo – somados os cinco anos que o Fisco tem para efetuar a homologação, mais os cinco para a ação de repetição de indébito –, em contrapartida à tese que diz que, em caso de tributo declarado inconstitucional, o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco anos, contatos a partir do trânsito em julgado da decisão proferida em controle concentrado, ou da resolução do Senado em controle difuso, não se deixando de notar, da leitura do referido julgado, ainda uma terceira posição. Em seu voto, o Min. Teori Albino Zavascki, estabeleceu que o prazo prescricional de cinco anos deveria ser contado da data do recolhimento indevido, independentemente de se tratar de tributo sujeito a homologação, de forma a prestigiar o princípio da *actio nata*, segundo o qual a prescrição se inicia com o nascimento da pretensão ou da ação, utilizando-se dos dizeres de Pontes de Miranda.

<sup>5</sup> Disponível em:  
[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre\\_Documento.asp?sSeq=463919&sReg=200300379602&sData=20070604&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=463919&sReg=200300379602&sData=20070604&formato=PDF). Acesso em 10.04.2012.

mutável, pois que, “o Direito é um instrumento da vida, da esperança e tem que se modificar.”<sup>6</sup>

Lembramos, a respeito do quanto aqui é dito, que a discussão por aí não parou, porque a Lei nº 118/2005, com determinação para aplicação retroativa (art. 4º), veio a dizer que, para efeito de interpretação do art. 168, I, do Código Tributário Nacional, considera-se extinto o crédito tributário no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150, do Código Tributário Nacional (art. 3º), cuja interpretação culminaria na redução do prazo prescricional como até então definida pela Corte, na conhecida tese dos “cinco mais cinco”<sup>7</sup>.

Bastava, para dar encerramento ao assunto, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.561 pelo Supremo Tribunal Federal, ocorrido na data de 04.08.2011, dizendo-se que a lei que se intitulou de interpretativa, na verdade inovava o ordenamento jurídico, violando a segurança jurídica, proteção da confiança e garantia do acesso à justiça.

Todavia, no dia 06 de fevereiro de 2012, o Supremo Tribunal Federal, em notícias publicadas no site [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br), anunciou o ajuizamento de Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental em que a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) questiona o prazo para a devolução de tributos indevidos, visando adequar à Constituição da República o dispositivo do Código Tributário Nacional (CTN) que trata do prazo prescricional para a repetição de tributo declarado inconstitucional (Lei nº 5.172, artigo 168, inciso I).

Volta-se a ação ao objetivo de que se aplique novamente o entendimento de que o prazo prescricional começa a fluir a partir da decisão do STF que declarar o tributo inconstitucional, sob o argumento de que, de acordo com a Constituição, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma legal acarreta o desfazimento de todos os seus efeitos, a não ser que haja modulação temporal.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Idem.

<sup>7</sup> Abordada a questão da retroatividade da Lei nº 118/2005 nos autos do RE nº 566.621, pelo Supremo Tribunal Federal. Vale muito a pena, a respeito do quanto julgado, fazer leitura da exposição do Ministro Eros Grau, proferida no XXIV Congresso de Direito Tributário - onde ele mesmo confere como subtítulo “o voto que não deu tempo de dar”(Revista de Direito Tributário, nº 113, São Paulo: Malheiros, 2010, p. 218/225).

<sup>8</sup> Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=199141>. Acesso em 12.04.2012.

De se ver que, a jurisprudência, notadamente do Supremo Tribunal Federal, quando alterada, reflete inúmeros problemas ligados ao resguardo da tão almejada segurança jurídica.

Apenas para lembrar a importância desta fonte do direito, mormente nos dias atuais, em que o papel da jurisprudência em nosso ordenamento jurídico encontra-se em evidente ascensão, as palavras do Ministro Eros Grau são de bastante valia, pois que, “da interpretação do texto que nasce a norma”<sup>9</sup>, a qual se difere do texto normativo.

Com base nesses assentamentos que - enfatizamos -, apenas instigam, pois não resolvem o problema da segurança jurídica em face do desvio, por vezes radical<sup>10</sup>, da interpretação do Direito, outra dúvida se instala: quando se pode considerar que houve efetivamente uma modificação de entendimentos a respeito de determinada matéria?

Como se vê, há para render boas teses, ótimo tema de incrível repercussão não só no âmbito do Direito Tributário, volvido que é de grandes e tormentosas discussões, pela abrangência de poderes e deveres tão caros ao Estado, ao contribuinte e à sociedade.

Não obstante a difícil resposta, coaduna-se com o princípio da segurança jurídica dizer que, se um determinado entendimento jurisprudencial de determinada época deu ao jurisdicionado uma ideia de que estaria comportando-se de forma regular, de acordo com o Direito, a mudança da jurisprudência pelas Cortes Superiores, não poderia vir a produzir efeitos nas relações jurídicas passadas.

Fulcrado nesta idéia de limitação às eventuais mudanças de posicionamento jurisprudencial, Roque Antonio Carraza, em palestra ministrada no XV Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRAT – Associação Brasileira de Direito Tributário<sup>11</sup>, salientou, também com base no direito comparado, que o art.

---

<sup>9</sup> XXIV Congresso de Direito Tributário - Revista de Direito Tributário, nº 113, São Paulo: Malheiros, 2010, p. 219.

<sup>10</sup> E porque não dizer, por vezes também controvertida, para repetir a pergunta feita pelo Exmo. Ministro Franciulli Netto, em ratificação de voto-vencido, proferido nos Embargos de Divergência em Recurso Especial mencionados a pouco: “*vamos abandonar uma jurisprudência que tínhamos, bem ou mal, certo ou erradamente, firmado límpida e cristalina, de fácil compreensão, para voltar a outra em que há controvérsia?*”

<sup>11</sup> STF e a Interferência do CONFAZ, como técnica indireta da modulação de efeitos – vídeo extraído do site [www.abrat.com.br/videos](http://www.abrat.com.br/videos) em 10.10.2011.

27 da Lei 9868/99, ao tratar da modulação dos efeitos da decisão judicial proferida pelo Supremo Tribunal Federal – possibilidade de restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado, ou de outro momento que venha a ser fixado – significa uma progressão do sistema, em prol da segurança jurídica. Assim, o dispositivo deveria ter aplicação em todos os tribunais, como modulação dos efeitos das guinadas jurisprudenciais.

Luiz Guilherme Marinoni<sup>12</sup> observa que o Supremo Tribunal Federal tem modulado os efeitos de suas decisões tanto no controle concentrado como no difuso, do que são exemplos os julgados nos RE 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626. Porém, a modulação não pode ser vista como imprescindível para que uma orientação firmada em sentido contrário ao da decisão passada em julgado não alcance a coisa julgada material, sob pena de atribuir, ao novo entendimento, o poder de nulificar soluções legitimamente tomadas pelos juízes e tribunais.

Nessa seara, o estudo da coisa julgada é medida que se impõe, pela essencialidade que possui em relação à noção de segurança jurídica, já que vivemos uma realidade em que se discute sobre a relativização da coisa julgada que, *grosso modo*, significa que uma decisão injusta e inconstitucional, ainda que acobertada pela coisa julgada, pode ser revista.

De se dizer, por fim, que em Direito Tributário, o instituto rege-se pelas mesmas regras da coisa julgada, tal como é estudada em processo civil, especialmente nos artigos 467 a 475 e 485, IV, do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869 de 11 de janeiro de 1973).

---

<sup>12</sup> Coisa julgada inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in) constitucionalidade : a questão da relativização da coisa julgada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 161-164.

## 2. A DECISÃO IRREFORMÁVEL NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

### 2.1. Processo administrativo e o devido processo legal

A Constituição estendeu ao processo administrativo, expressamente, as garantias do contraditório e da ampla defesa – art. 5º, LV). Acerca do desdobramento das garantias do devido processo legal para o plano do processo administrativo, sempre que existam litigantes, há muito já vinha sendo defendida na doutrina<sup>13</sup>.

A professora Ada Pellegrini Grinover entende que a modificação da Constituição neste aspecto não é casual, mas obedece às tendências do direito administrativo:

Com efeito, as garantias que eram extraídas pela doutrina e pela jurisprudência dos textos anteriores, para os acusados em processo administrativo, foram explicitadas pela Lei Maior, que também inovou ao assegurá-las ao processo administrativo em que haja “litigantes”.

E isso não é casual nem aleatório, mas obedece à profunda transformação que a Constituição operou no tocante à função da administração pública.

Acolhendo as tendências contemporâneas do direito administrativo, tanto em sua finalidade de limitação ao poder e garantia dos direitos individuais perante o poder, como na assimilação da nova realidade do relacionamento Estado-sociedade e de abertura para o cenário sociopolítico-econômico em que se situa, a Constituição de 1988 trata de parte considerável da atividade administrativa, no pressuposto de que o caráter democrático do Estado deve influir na configuração da administração, pois os princípios da democracia não podem se limitar a reger as funções legislativa e jurisdicional, mas devem também informar a função administrativa.

Nessa linha, dá-se grande ênfase, no direito administrativo contemporâneo, à nova concepção da processualidade no âmbito da função administrativa, seja para transpor para a atuação administrativa os princípios do “devido processo legal”, seja para fixar imposições mínimas quanto ao modo de atuar da administração.

Como bem acentua Odete Medauar, entre administrativistas e processualistas, registra-se tendência à aceitação de uma processualidade que vai além daquela vinculada à função jurisdicional, admitida, assim, a

---

<sup>13</sup> A exemplo disso, lembra Eduardo Domingos Botallo sobre a proposta de unificação dos processos administrativo e judicial tributário em relação à produção de provas, que os mestres Geraldo Ataliba, Gilberto de Ulhoa Canto e Gustavo Miguel de Mello chegaram a entregar ao Ministério da Fazenda, na forma de anteprojeto de lei, na tendência de evitar a repetição inconveniente do que já foi apurado na esfera administrativa (Revista de Direito Tributário – n. 85 nov. 2002, Malheiros Editores, 2002, p. 18, Súmulas Vinculantes e Direito Tributário)

processualidade no âmbito da administração. É que os escopos de garantia, de legitimação e controle do poder, de correto desempenho da função, de justiça e de democratização estão presentes tanto no processo jurisdicional, quanto no administrativo, pois num e noutro regula-se o exercício do poder estatal.<sup>14</sup>

Para Ricardo Lobo Torres<sup>15</sup>, o direito à ampla defesa e ao contraditório, garantido pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal, deve ser compreendido sob as novas formas da processualidade fiscal que traz como corolários, dentre outros: o direito à audiência prévia, direito irrestrito de petição e recurso, o duplo grau de jurisdição, a motivação das decisões, o desfazimento dos atos complexos na mesma seqüência de sua edição e a reaproximação da forma processual do conteúdo tributário na busca da verdade real<sup>16</sup>.

Freddie Didier Júnior<sup>17</sup> traz estudo sobre a chamada eficácia horizontal dos direitos fundamentais, para dizer que o devido processo legal não somente se aplica ao âmbito jurisdicional, administrativo e legislativo, como também nas relações privadas, sendo este o alcance verdadeiro da palavra “processo”<sup>18</sup>, considerando, contudo, que na seara das relações privadas, sua aplicação deve ser ponderada com o princípio da autonomia de vontade.

---

<sup>14</sup> (Diligência e inspeção no processo administrativo: observações sobre o devido processo legal. Revista de Direito Privado - v. 11 n. 43 jul./ set. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 353-386).

<sup>15</sup> O direito à ampla defesa e a processualidade tributaria. Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul - v. 30 n. 64 jul./ dez. 2006. p. 9-20.

<sup>16</sup> A observância do princípio da verdade real na tributação é reconhecida também pela jurisprudência. Tira-se a exemplo, o julgado do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.245.765, extraindo-se da ementa: “*Caso os documentos colhidos pela fiscalização sejam suficientes para a verificação do lucro real, é com base neste que deverá ser efetuada a autuação, tendo em vista o princípio da verdade real na tributação*”. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200802053901&pv=010000000000&tp=51> Acesso em 02.04.2012.

<sup>17</sup> Curso de direito processual civil: teoria geral do processo de conhecimento, v. 1, Salvador: JusPODIVM, 2007. p.27-29.

<sup>18</sup> Extraí-se da clássica obra “Teoria Geral do Processo”, de Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, p. 296: Processo é conceito que transcende o direito processual, sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para aumento de capital, etc).

Fechamos o presente tópico, com as palavras do insigne jurista, no sentido de que a *“atual Constituição Brasileira, pela “moldura axiológica” em que se encontra estampada (de índole eminentemente intervencionista e social), admite ampla vinculação dos particulares aos direitos fundamentais nela erigidos, de modo que não só o Estado como toda sociedade podem ser sujeitos passivos desses direitos.”*<sup>19</sup>

Com esse espírito, deve-se encarar também o processo administrativo.

## **2.2. Da existência de coisa julgada administrativa**

A coisa julgada é, como não se deve deixar de notar, junto com o devido processo legal, um direito fundamental do cidadão.

O sistema jurisdicional adotado pelo ordenamento jurídico pátrio é o da jurisdição única, elevado notadamente à posição de cláusula pétrea, consubstanciado no art. 5º, XXXV, da Constituição da República, que dispõe que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. À semelhança do processo judicial, o processo administrativo existe como garantia do indivíduo, no que tange à solução de litígio entre cidadãos e a Administração, sendo assegurado em seu âmbito o contraditório e a ampla defesa, art. 5º, LV, da Constituição Federal, já que ninguém será privado de sua liberdade e de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LVI).

Com base nestes assentamentos, duas conclusões se extraem. A primeira é de que não existe obrigatoriedade de esgotamento da via administrativa no que concerne aos possíveis conflitos existentes entre o cidadão e o Poder Público e a segunda, no sentido de que as decisões proferidas pelos órgãos da Administração podem ser sempre revistas pelo Poder Judiciário.

Entretanto, tal assertiva não se aplica ao Poder Público, não obstante a previsão do art. 5º, XXXV da Constituição. Assim, por exemplo, no caso em que um contribuinte obtivesse êxito no âmbito de um processo administrativo tributário, de

---

<sup>19</sup> Idem, p. 28-29.

controle da legalidade de um lançamento tributário, a Fazenda Pública não poderia questionar judicialmente o acerto da decisão.

As razões são abordadas pela doutrina, sob o título da coisa julgada administrativa<sup>20</sup>, ou ainda, como prefere Ada Pellegrini Grinover, da preclusão administrativa, com imbricação direta com o princípio da segurança jurídica, da boa-fé e da confiança legítima, ínsitos à noção de Estado de Direito. Nesta esteira escreve a insigne professora:

Conquanto se saiba que a coisa julgada – manifestação mais aguda do fenômeno da preclusão – não é atributo da atividade administrativa, é certo que algum grau de estabilidade também deve ser alcançado por suas decisões. Seria inegável fator de insegurança – e verdadeiro desprestígio ao processo administrativo – pudessem as partes submeter a mesma questão indefinidamente, à apreciação do Administrador, sempre com novas alegações relativas aos mesmos velhos fatos. (...) Trata-se do tema da estabilidade das decisões proferidas pelos tribunais administrativos, chegando parte da doutrina a fazer verdadeira analogia entre a imutabilidade decorrente do pronunciamento jurisdicional e o administrativo. Ao esposar essa visão Kiyoshi Harada escreveu que “a chamada coisa julgada administrativa vincula a fazenda pública que proferiu a decisão. Permitir que ela pleiteie sua revisão judicial seria atentar contra o princípio da moralidade administrativa, pois implicaria autodestruição do poder que ela exercitou validamente.”<sup>21</sup>

Da mesma forma entende Alberto Xavier que as decisões no processo administrativo não tem força de coisa julgada material, dada a suscetibilidade de revisão pelo Poder Judiciário.

Porém, estabelece que há uma força similar à de coisa julgada formal nas decisões definitivas proferidas em processo administrativo, uma vez que são vinculantes e imutáveis para a própria Administração, acrescentando que este efeito vinculante é corolário do princípio da jurisdicionalização – expressão contida no art. 5º, LV, da Constituição Federal, de que o processo administrativo deve obedecer ao modelo do processo que se desenvolve nos tribunais.

---

<sup>20</sup> Adotando essa nomenclatura, Celso Antônio Bandeira de Mello, Alberto Xavier e José Eduardo Soares Melo, citados por Eduardo Domingos Botallo, *in* Curso de processo administrativo tributário. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 169-171.

<sup>21</sup> A atividade administrativa em face do sistema constitucional. Os vinte anos da Constituição da República Federativa do Brasil. Autor: Moraes, Alexandre de (Coord.). São Paulo: Atlas: 2009 – p. 52-54

De certo que existem algumas peculiaridades no que toca à decisão imutável no âmbito do processo administrativo, porquanto, ela somente atinge a Administração.

E assim é porque o direito de ação atribuído constitucionalmente ao administrado, de caráter autônomo e abstrato, não está condicionado à decisão de seu pedido na esfera administrativa. Não exige sequer a existência de prévio requerimento administrativo. Pelo mesmo motivo, já por aí se extrai, a coisa julgada administrativa não afeta terceiros<sup>22</sup>. Não deve, ainda – pensamos - sofrer interpretação extensiva, extrapolando a matéria expressamente decidida no processo administrativo.

O Superior Tribunal de Justiça já afirmou a existência de coisa julgada administrativa, conforme se depreende dos seguintes julgados:

ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONCURSO PÚBLICO. CARTÓRIO. INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. REQUERIMENTO PELO CANDIDATO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE TRÂNSITO EM JULGADO. MALFERIMENTO DO DIREITO DE PETIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

1. Discute-se nos autos se o recorrente tem direito à obtenção de certidão negativa de trânsito em julgado referente a recurso administrativo por ele interposto durante a realização de concurso público.
2. Em primeiro lugar, o pedido de certidão negativa de trânsito em julgado no caso é impossível, pois não há que se falar em "trânsito em julgado" na esfera administrativa.
3. Em segundo lugar, apesar de não constar expressamente a menção à inexistência de trânsito em julgado na seara administrativa, foi fornecida certidão ao impetrante-recorrente dando conta de todo andamento do recurso administrativo por ele interposto, conforme se observa nos documentos de fls. 54 e 75.
4. Além disso, como se lê no documento de fls. 161, o resultado do julgamento do recurso administrativo interposto foi publicado no Diário do Judiciário do Estado de Minas Gerais, e, **na impossibilidade de**

---

<sup>22</sup> Se bem que a coisa julgada formada no processo judicial também não é imutável contra terceiros. Ensina o Ministro do Superior Tribunal, Teori Albino Zavascki que “a sentença transitada em julgado é imutável em relação às partes; em relação a terceiros, ela vale, mas ela não é imutável. Significa dizer que um terceiro prejudicado pode mudar a sentença. Mas é um equívoco dizer que a Sentença só tem eficácia inter-partes. Isso é um equívoco. (...) A coisa julgada é, justamente, essa qualidade da sentença que a torna imutável e indiscutível, depois de ela ter transitado em julgado. A coisa julgada é um valor, é um predicado de natureza constitucional destinado, tem suas finalidades sociais, tem suas finalidades políticas, mas, sobretudo, tem a finalidade de pôr um termo final à controvérsia, trazendo segurança as relações jurídicas.” (ZAVASCKI, Teori Albino. Sentença e coisa julgada em matéria tributária. p. Conteúdo extraído de Palestra proferida no XII Simpósio de Direito Tributário do IET, Porto Alegre, 21 e 22 de outubro de 2004. Material da 3ª aula da disciplina Direito Processual Tributário, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Anhanguera – Uniderp | Rede LFG)

**oferecimento de novo recurso administrativo, é de se presumir com certa facilidade a ocorrência da "coisa julgada administrativa".**

5. Recurso ordinário em mandado de segurança não-provido.

(RMS 19309/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 25/03/2009) - grifamos

ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES - DECISÃO IRRECORRIDA – RECURSO HIERÁRQUICO – CONTROLE MINISTERIAL – ERRO DE HERMENÊUTICA.

I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal. II - O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei. III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, “exonerar o sujeito passivo “dos gravames decorrentes do litígio” (Dec. 70.235/72, Art. 45). IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida (STJ, MS 8810 / DF ; MANDADO DE SEGURANÇA 2002/0170102-1. Relator: Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS. DJ 06.10.2003 p.00197. RDR VOL.:00027 p.00226).

Sobre o tema apresenta algumas conclusões o texto publicado no repertório de jurisprudência IOB, em junho de 2007, nº 11/2007, de autoria do advogado Halley Henares Neto, segundo o qual o princípio da irrecorribilidade das decisões administrativas pelo Fisco deita raízes, principalmente, no conceito de tripartição dos poderes do Estado Democrático de Direito; na interpretação da cláusula do inciso LV do art. 5º em benefício do particular (contribuinte); e a teoria de revisibilidade dos atos administrativos.

Escreve o autor que a irrecorribilidade da decisão administrativa pelo próprio Poder Público se dá:

*“(...) para que não haja a insuperável contradição de uma discussão de poderes distintos dentro de uma mesma função, i.e., para que a Procuradoria da Fazenda Nacional, por exemplo, representante do Poder Executivo Federal, não atue contra (desconstituir) uma decisão do Conselho de Contribuintes, também representante do Poder Executivo Federal. Ambos, PGFN e Conselho de Contribuintes, no caso, atuam sob o manto da função administrativa, que é uma e visa um único interesse público em dado caso concreto. Emerge, pois, hialina contradição do fato de a Administração Pública propor medida judicial visando questionar decisão proferida por seus próprios órgãos.” (p. 462)*

Se é que não se pode falar na falta de interesse processual, por parte da Fazenda Pública nesses casos, não se deve deixar de lembrar que a regra da inafastabilidade do Poder Judiciário, bem como a previsão do processo

administrativo encontram-se no Capítulo I (Dos direitos e deveres individuais e coletivos), dentro do Título II, da Constituição Federal, “Dos direitos e garantias fundamentais” e que, interpretá-las em detrimento do contribuinte significa tornar inútil a sua atuação nesta esfera.

Vale registrar, contudo, que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, com base no que consta no Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.087/2004, aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda em Despacho de 17 de agosto de 2004, publicado do DOU de 23 de agosto de 2004, fez publicar a Portaria nº 820/04, D.O.U 29.10.2004, que disciplina, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário. Extrai-se do texto do referido parecer uma interpretação que vai de encontro com o quanto se expôs<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> *“MEIOS DE INVALIDAÇÃO JUDICIAL DO ATO ADMINISTRATIVO*

33. *Dado que nenhuma lesão ou ameaça a direito pode escapar da apreciação do Judiciário, a juridicidade do ato administrativo pode ser aferida por todos os meios processuais previstos nos sistema jurídico pátrio (e.g., ação de rito ordinário ou mandado de segurança). Vale realçar, também, a ação civil pública, a ação popular e os instrumentos do controle direto por outro órgão competente.*

34. *Entretanto, de acordo com a norma do inciso XXXV do artigo 5º da Constituição da República, a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; sendo assegurado aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios a ela inerentes (no último caso, CR, art. 5º, LV).*

35. *Diante desse inderrogável postulado constitucional, pode-se afirmar que a norma do artigo 45 do Decreto nº 70.235, de 1972 (recepção, este, com status de lei em sentido material), **deve ser interpretada conforme a Constituição**, no sentido de que não visou a impedir o acesso da Administração Pública ao Poder Judiciário, porque, se assim não for, seria ela (norma do artigo 45) incompatível com o princípio do monopólio da jurisdição pelo Poder Judiciário.*

36. *Em outras palavras, a decisão final proferida pelo Conselho de Contribuintes, desfavorável a qualquer dos sujeitos da relação jurídico-tributária, pode ser submetida ao crivo do Poder Judiciário, seja para controle de legalidade, seja para controle de juridicidade, ou em razão de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo.*

37. *De fato, no processo administrativo fiscal PAF, a decisão final proferida pelo Conselho de Contribuintes, contrária ao Fisco, não impede a União (Fazenda Nacional) de recorrer ao Poder Judiciário, em face da inexistência, no direito positivo, de norma proibitiva. A propósito, vem a calhar o entendimento esposado no III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na PUC/SP em 1972, sob coordenação de Geraldo Ataliba, mesmo em face da CF/67, com as alterações da EC 1/69, in verbis:*

*“Decisão regular e final da Administração é para ela vinculante, salvo erro de fato. Isto, entretanto, não impede que ela possa pedir ao Judiciário revisão de decisões benéficas ao contribuinte”. (Elementos de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 409).*

38. *Ainda nessa linha de entendimento, impende transcrever excertos do voto proferido pelo eminente Desembargador Federal do TRF-1ª Região, Antonio de Souza Prudente, na relatoria da Apelação Cível nº 95.01.05547-7/PA, in verbis:*

*“Ao que penso, os atos administrativos definitivamente julgados pela Administração, porque exauridos os meios regulares previstos no ordenamento processual respectivo, têm força característica dos atos preclusos, para si própria, tornando-se irretroatável, no plano administrativo.*

*Tal conclusão não conduz à inatacabilidade do ato em via contenciosa, quer pelo administrado, quer pela própria Administração, através de seu representante judicial, porque a anulação no direito administrativo é instituto regido pelo direito público, balizado pelos princípios da legalidade, da moralidade, com vistas à satisfação da finalidade pública. Sendo o ato defectivo de quaisquer elementos seus constitutivos (sic), não se conformando à lei, portando defeito de legalidade, de*

A pretexto de conferir ao art. 45 do Decreto nº 70.235/1972<sup>24</sup> que trata, no plano federal, da imutabilidade das decisões na esfera administrativa, uma interpretação conforme a constituição, o referido parecer, na opinião de Lúcia Valle Figueiredo, não leva em conta os limites demarcados na interpretação literal do texto a ser interpretado: “*No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo de ofício dos gravames decorrentes do litígio*”. Na opinião da ilustre doutrinadora, vulnera o preceito, aniquilando-o.<sup>25</sup>

### **2.3. A pendência de decisão definitiva no âmbito do procedimento administrativo fiscal.**

Não iremos aqui definir a coisa julgada. Seja como for, seja ela judicial, ou ainda, coisa julgada administrativa - nomenclatura que alguns doutrinadores consideram imprópria - certo é que ela representa a imutabilidade de uma decisão, colocando fim aos conflitos.

É tão importante a noção de estabilidade no que toca às decisões proferidas no procedimento administrativo tributário que, como vimos, ela vincula a atividade do órgão prolator, que, a despeito das opiniões contrárias, fica

---

*competência, finalidade, forma e objeto, sujeita-se ao desfazimento, quer pela Administração, quer pelo Judiciário. E se só o Judiciário comporta o monopólio da jurisdição judicial, de decidir com força de coisa julgada, não é possível interditar-se à própria Administração fazê-lo em nível judicial.”*

39. Nesse contexto, pode-se afirmar que as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, desfavoráveis a qualquer um dos sujeitos da relação jurídico-tributária, sujeitam-se ao crivo do Poder Judiciário para controle de sua legalidade ou de sua juridicidade, ou em decorrência de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo, mormente se e quando ofenderem os princípios administrativos e constitucionais (explícitos ou implícitos) que regem e informam a Administração Pública (v.g. da finalidade, da impessoalidade, da legalidade, da proporcionalidade, da igualdade, da supremacia do interesse público, da moralidade, da eficiência, da probidade, da boa-fé, da motivação, da razoabilidade, entre outros).” – grifamos.

<sup>24</sup> A mesma disposição é prevista pelo art. 85, do Decreto Lei nº 7574 de 29.09.2011, que Regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm). Acesso em 12.04.2012.

<sup>25</sup> Opinião legal sobre o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CRJ – 1.087/2004, de 19.07.2004, aprovado pelo Ministério da Fazenda, inédito, datado de 8.11.2004. Citada por Eduardo Domingos Bottallo. Curso de processo administrativo tributário. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 170-171.

impossibilitado de pedir sua revisão perante o Poder Judiciário, sob pena de ofensa a diversos princípios.

Mas não é só. Enquanto não se tem solução definitiva acerca do débito oriundo do não pagamento de tributos pela Administração, isto é, na pendência de recurso visando à discussão do crédito tributário, ao menos quatro situações se destacam.

Aqui, apenas para mencionar, temos: a inviabilidade da ação penal que apura a prática de crime material contra a ordem tributária previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90<sup>26</sup>, Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal; não se opera a prescrição tributária; tem-se a suspensão da exigibilidade do tributo e, ainda, pode o contribuinte optar, a qualquer tempo, por levar o conflito ao Poder Judiciário, importando este ato em renúncia à via administrativa e a extinção do processo em curso (art. 38, da Lei nº 6830/80).

### **2.3. I. Da prejudicialidade da tutela administrativa caso o contribuinte pretenda buscar a tutela judicial.**

O contribuinte pode, após o término do procedimento administrativo fiscal, levar a questão ao Poder Judiciário, porquanto, art. 5º, XXXV, da Constituição Federal prevê que a “lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Entretanto, se o fizer na pendência de recurso na esfera administrativa, tal importará na desistência deste.

A Procuradora da Fazenda Nacional Vlândia Pompeu Silva<sup>27</sup> possui artigo sobre o tema concomitância dos processos administrativo e judicial, onde destaca

---

<sup>26</sup> É controversa, quanto à configuração do delito de descaminho – art. 334 do Código Penal – a necessidade de exaurimento da via administrativa, com o lançamento definitivo do débito tributário. Afirmando que não é condição objetiva de punibilidade nesses crimes a decisão definitiva da Administração Fiscal a jurisprudência: STF – 2ª Turma – HC 99740, Rel. Min. Ayres Brito, DJe. 23.11.2010; STJ – 5ª Turma – HC 129656, Rel. Min. Felix Fischer, DJe 31.08.2009, TRF3 – 5ª Turma – HC 2011.03.00.025033-4/SP, Rel. Des. Fed. Luiz Stefanini, j. 12.12.2011.

<sup>27</sup> SILVIA. Vlândia Pompeu. A concomitância entre o processo administrativo e o judicial e a configuração da renúncia à via administrativa: uma análise dos efeitos oriundos das ações coletivas. Revista dialética de direito tributário, março de 2011, páginas 104-109.

que essa concomitância é aferida entre as demandas pela análise de seu objeto, causa de pedir (fundamentos fáticos e jurídicos) e partes, que devem ser os mesmos, observando-se, para tanto as nuances de cada tipo de processo.

Assim, a espécie tributária deve ser a mesma, e dentro dessa categoria, possuir o mesmo fundamento jurídico, e o mesmo item obrigacional (por exemplo, discussão apenas da obrigação principal). Além disso, o fato gerador deve referir-se ao mesmo período, e a legislação que embasa o pedido também, hipóteses que se verificadas ensejam a extinção do processo administrativo em curso, somente em relação à matéria que se encontrar em discussão judicial.

O artigo 38 da Lei da Execução Fiscal trata do tema e sua constitucionalidade já foi atestada pelo Supremo Tribunal Federal, consoante se pode aferir do seguinte julgado:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO DESTINADO À DISCUSSÃO DA VALIDADE DE DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA. PREJUDICIALIDADE EM RAZÃO DO AJUIZAMENTO DE AÇÃO QUE TAMBÉM TENHA POR OBJETIVO DISCUTIR A VALIDADE DO MESMO CRÉDITO. ART. 38, PAR. ÚN., DA LEI 6.830/1980. O direito constitucional de petição e o princípio da legalidade não implicam a necessidade de esgotamento da via administrativa para discussão judicial da validade de crédito inscrito em Dívida Ativa da Fazenda Pública. É constitucional o art. 38, par. ún., da Lei 6.830/1980 (Lei da Execução Fiscal - LEF), que dispõe que "a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo [ações destinadas à discussão judicial da validade de crédito inscrito em dívida ativa] importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto". Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento. (RE 233582, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-088 DIVULG 15-05-2008 PUBLIC 16-05-2008 EMENT VOL-02319-05 PP-01031)

Colhe-se do voto do Ministro Marco Aurélio, que ficou vencido, porque entendia pela inconstitucionalidade do parágrafo único do dispositivo em comento:

*A recorrente impetrou mandado de segurança preventivo para que não ficasse compelida a recolher o ICMS relativo à importações. Denegada a ordem, viu-se atuada e, aí, entrou com impugnação que deu origem ao Processo Administrativo nº E-04/616.250/93, com o qual suspendeu a exigibilidade do tributo – art. 151, inciso III, do Código Tributário. Todavia, a autoridade impetrada neste mandado de segurança, já em grau de recurso extraordinário, declarou o prejuízo do ingresso na via administrativa, evocando, para tanto, a existência do mandado de segurança preventivo, com decisão desfavorável à ora recorrente, que, em suma, foi punida, e esta é a expressão exata, porquanto se lhe foi negada a via administrativa,*

*de vez que adentrara o Judiciário, fazendo-o, repita-se, no exercício de lícito direito, de direito inerente à própria cidadania. Entendo inconstitucional o parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80. Conheço deste recurso e o provejo para, declarada a pecha, conceder a segurança, a fim de que tenha trânsito o Processo Administrativo nº E-04/616.250/93.*

Note-se que a ação judicial proposta foi a de mandado de segurança, em que a cognição é sumária, devendo o impetrante dispor de prova pré-constituída, sob pena de ter a segurança denegada. Nos debates, o Ministro Cezar Peluso chegou a propor uma interpretação conforme a Constituição, *in casu*, ao considerar que se a medida judicial tiver o mesmo objeto do recurso administrativo, faz desaparecer o interesse recursal no âmbito administrativo.

Há expressa disposição legal – Lei nº 12.016/2009 - no sentido de que *“Art. 19. A sentença ou o acórdão que denegar mandado de segurança, sem decidir o mérito, não impedirá que o requerente, por ação própria, pleiteie os seus direitos e os respectivos efeitos patrimoniais”*. Para alguns autores, como Humberto Theodoro Júnior<sup>28</sup>, se a segurança for denegada, por ausência de liquidez e certeza do direito – ou seja, sem análise do mérito -, não faz coisa julgada material, não impedindo que o mesmo pleito se renove por via judicial própria.

---

<sup>28</sup> No entanto, para o insigne jurista, se lhe for concedida ou denegada a segurança, com análise de mérito do pedido, formar-se-á coisa julgada material, impossibilitando a discussão da matéria em ação ordinária. Coisa julgada e segurança jurídica: alguns temas atuais de relevante importância no âmbito das obrigações tributárias. Revista Jurídica: órgão nacional de doutrina, jurisprudência, legislação e crítica judiciária. Ano 58, nº 389, Março de 2010. p. 41.

### 3. A COISA JULGADA NO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

#### 3.1. Coisa julgada e eficácia preclusiva

Em aula ministrada no curso de Pós-graduação lato sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Anhanguera – Uniderp|Rede LFG, a professora Adda Pelegrini lecionou que o estudo que parte do objeto do processo é que determina os limites da coisa julgada, pois que torna-se o objeto da sentença: o que a demanda individualiza torna-se objeto do processo, que se torna objeto da decisão, que se torna objeto da coisa julgada.

Acolhendo a distinção formulada por Carnellutti, entre imperatividade e imutabilidade da sentença – ela é imperativa e produz seus efeitos, ainda antes e independentemente de sua passagem em julgado – Liebman entende que a autoridade da coisa julgada não é efeito da sentença, mas um *modo de manifestar-se e produzir-se dos efeitos da própria sentença, algo que a esses efeitos se ajunta para qualificá-los e reforçá-los em sentido bem determinado.*<sup>29</sup>

A coisa julgada e sua eficácia preclusiva também compreendem diferentes noções. Na doutrina, Cândido Rangel Dinamarco e também Barbosa Moreira, por ele citado, estabelecem que enquanto a primeira expressão traduz imutabilidade dos efeitos da sentença, incidindo somente sobre o seu dispositivo (art. 469 do Código de Processo Civil), *“a eficácia preclusiva é esse efeito do próprio trânsito em julgado, consistente em impedir rediscussões sobre os fundamentos essenciais. Se eles pudessem ser discutidos, ou se novo fundamento não trazido pudesse ser apreciado agora, adeus garantia constitucional do julgado!”*

Segundo Dinamarco:

“Costuma a doutrina falar da indiscutibilidade dos fundamentos explícitos e implícitos da sentença, aludindo a esse impedimento de discutir, com relação à causa julgada, não só os fundamentos invocados pelas partes e discutidos em sentença, como ainda

---

<sup>29</sup> Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada/ Enrico Túlio Liebman, tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires, tradução dos textos posteriores à edição de 1945 com notas relativas ao direito brasileiro vigente de Ada Pelegrini Grinover. Rio de Janeiro: Forense: 2007. p. 40-41.

aqueles meramente dedutíveis. São fundamentos dedutíveis aqueles que, a teor do art. 474 do Código de Processo Civil, seriam relevantes e poderiam ter sido considerados ao julgar – mas que, não o tendo sido, reputam-se também definitivamente cobertos pela eficácia preclusiva.” (Vocabulário do Processo Civil. São Paulo: Malheiros, 2009 – p; 137 – 138)

O objetivo da norma (art. 474, do Código de Processo Civil), diz Luiz Guilherme Marinoni<sup>30</sup>, é proteger a declaração contida na sentença transitada em julgado.

O exemplo dado pelo autor é esclarecedor. Se em uma ação de alimentos, proposta por alguém que se diz filho do réu, o juiz decidir apenas sobre os alimentos e, ainda que o réu tenha negado sua condição de pai, firme isso na fundamentação, a solução desta questão prejudicial só fará coisa julgada se uma das partes ingressar com ação declaratória incidental (arts. 5º, 325 e 470 do Código de Processo Civil). Não se admitirá a ação proposta por este réu, para se exonerar do dever de pagar alimentos, sob o fundamento de não ser pai, porém, mais tarde, é possível que aquele que afirma ser o filho ingresse com uma ação reivindicando a herança – nela o juiz não ficará vinculado à decisão proferida na ação de alimentos.

No mesmo sentido lembra Fredie Didier Junior<sup>31</sup> que *“Barbosa Moreira, Moniz de Aragão, Daniel Mitidiero, entre outros, entendem que a eficácia preclusiva não impede a reformulação do mesmo pedido, agora com base em outra causa de pedir – mesmo que se trate de causa de pedir que poderia ter sido alegada na primeira ação, mas não o foi.”*

Após transcurso do prazo para a propositura de ação rescisória, portanto, não caberia mais discutir, com base na mesma causa de pedir, nem os fundamentos invocados pelas partes, nem aqueles chamados dedutíveis.

---

<sup>30</sup> Coisa julgada inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in) constitucionalidade : a questão da relativização da coisa julgada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.p. 73-75.

<sup>31</sup> Disponível em: <http://www.frediedidier.com.br/editorial/editorial-132/> Acesso em 09.04.2012.

### **3.2. Relativização ou flexibilização da coisa julgada, ou coisa julgada inconstitucional**

Ninguém discute que a coisa julgada tende a evitar a existência eterna de conflitos, além de proporcionar a segurança jurídica, mas, há certo tempo, a jurisprudência e a doutrina passaram a admitir, em casos excepcionais, como todo direito ou garantia, que ela não é absoluta - tese da relativização da coisa julgada ou coisa julgada inconstitucional – devendo ceder em relação a outros direitos garantidos pela Constituição Federal.

O próprio ordenamento jurídico elege o direito à dignidade da pessoa humana, como um direito “imune” à coisa julgada. Para o réu, sempre existe a possibilidade de revisão criminal ou *habeas corpus*. Por outro lado, contra a absolvição em processo criminal, que já fez coisa julgada, não cabe qualquer impugnação. Vê-se, portanto, que o instituto da coisa julgada impõe limite ao poder do Estado, em favor dos direitos das pessoas, assim compreendidos: os réus em processo crime, os cidadãos, os administrados, os contribuintes.

Diante deste quadro, muitos afirmam que a coisa julgada é mesmo relativa, assertiva que se extrai do próprio sistema jurídico vigente, o qual prevê a ação rescisória – art. 485 e seguintes do Código de Processo Civil.

Este argumento é utilizado tanto para a defesa da tese de que é possível o abrandamento da garantia de imutabilidade das decisões – adotando-se posicionamento mais flexível –, como também, dele se valem os autores que entendem que a coisa julgada tem exceções previstas pelo próprio ordenamento, não podendo ser relativizada além das hipóteses contempladas, sob pena de ofensa à segurança jurídica.

Na mesma seara, de relativização da coisa julgada, porque não mencionarmos, o art. 741 da lei processual civil. Referido dispositivo, que descreve sobre quais matérias poderão versar os embargos na execução contra a Fazenda Pública. Uma delas é inexigibilidade do título (inciso II), para a qual também se considera, no parágrafo único, inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal

Federal como incompatíveis com a Constituição Federal - redação dada pela Lei nº 11.232, de 2005.

A lei também trouxe outras mudanças. Atentamo-nos ao art. 475-L, §1º, do Código de Processo Civil, cujas disposições são semelhantes.

Os polêmicos dispositivos abrem mais uma exceção à coisa julgada, pois parece permitir a rediscussão da matéria contida na sentença, se for constitucional, por meio da interposição de embargos, podendo ter, notamos, eficácia de rescisória. Não serão eles objeto de estudo aprofundado, conforme manifesto merecimento, porém, deixamos registrado<sup>32</sup>.

O Ministro Cesar Asfor Rocha relata que a *moderna* Ciência do Direito para a proteção da pessoa humana leva inevitavelmente à superação da velha hermenêutica do sistema de leis escritas: ultrapassa o dogma da legalidade e o substitui pelo conceito multiabrangente de juridicidade, afasta a insindicabilidade do mérito dos atos administrativos, em favor da preponderância dos interesses primários da sociedade, inscritos na cultura do povo e na Constituição, e relativiza a força dos comandos legais em prol da interpretação conforme a justiça e a equidade.

Mas adverte:

É evidente que isso implica rever os paradigmas da atuação do juiz no processo e revitalizar o sentido de proteção e amparo que o sistema das leis escritas tinham em seus primórdios, de modo que os desvios não se tornem o caminho nem a distorção se transforme no padrão. Esse é o projeto da evolução do direito para encontrar seu destino de libertar a pessoa humana das várias formas de opressão que a esmagam – não apenas nas sociedades deprimidas -, permitindo que as pessoas desenvolvam suas potencialidades espirituais. Se o juiz não se deixar tocar por essa ideologia, permanecendo fechado nas casamatas das construções teóricas do passado da Ciência do Direito – da velha ciência do Direito -, em que o interesse estatal não podia sofrer oposição, nem o príncipe cometia erros, com certeza estará deixando de contribuir para a consolidação do humanismo e permitindo que as ideias dos mortos governem os vivos, com prejuízos incalculáveis para a implantação da justiça, sobretudo numa sociedade como a nossa, intensamente desigual.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> A questão – limites objetivos da coisa julgada - é bem atual, bastando lembrar que recentemente Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a existência de repercussão geral no Recurso Extraordinário (RE 596663) que discute os limites objetivos da coisa julgada na fase de execução de uma sentença, tendo relator o ministro Marco Aurélio. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=194482>. Acesso em 24.11.2011.

<sup>33</sup> (Rocha, Cesar Asfor. Cartas a um jovem juiz: cada processo hospeda uma vida/Cesar Asfor Rocha – Rio de Janeiro: Elsevire, 2009. p. 24-26)

Neste contexto de contrabalancear segurança jurídica e justiça é que se instala a discussão, longe de ter fim, em torno da relativização da coisa julgada. Se em tempos passados ela era considerada um instituto apto a transformar o preto no branco e o quadrado no redondo, para repetir as palavras da ilustre Tereza Arruda Alvim Wambier, hoje assim não é mais encarada, tendo em vista o reconhecimento da necessidade cada vez mais contundente de subordinação da atividade jurisdicional aos ditames constitucionais.

Tereza Arruda Alvim Wambier defende que o prazo de dois anos para a ação rescisória, no caso de rescisão de sentença, posteriormente tida inconstitucional por ADI, deveria correr após o trânsito em julgado da decisão na ADI, cujos efeitos, de regra, são *ex tunc*, porquanto, antes disso, estava a parte impossibilitada de ajuizar o pedido de rescisão.

Aduz, ainda, que há casos em que a sentença não chega a transitar em julgado de tão defeituoso que é o processo, e que estariam fora do âmbito da rescisória, mas de ação meramente declaratória, sem prazo para a propositura – processo e sentença juridicamente inexistentes, como é o caso da relação processual não formada, em que o litisconsórcio é necessário, mas o litisconsorte não foi chamado á integrar a lide.<sup>34</sup>

A tese da relativização da coisa julgada, ou coisa julgada inconstitucional, surgiu há alguns anos no Superior Tribunal de Justiça, face o reconhecimento de que alguns valores constitucionais deveriam preponderar sobre o valor da segurança jurídica. Dinamarco<sup>35</sup> lembra o caso emblemático no qual a Fazenda Pública havia sido condenada a pagar uma indenização por desapropriação direta, no qual se desvelou que as terras objeto da ação eram devolutas, existindo uma terrível fraude pericial.

Para o professor, não se legitima a perenização de inconstitucionalidades de extremas gravidades e de injustiças intoleráveis. Lembra alguns dos renomados defensores da teoria dentre eles, o Ministro da Corte Superior, José Augusto Delgado, Humberto Theodoro Júnior, Bruno Vasconcelos Carrillo Lopes e Paulo Otero.

---

<sup>34</sup> Flexibilização ou relativização da coisa julgada. Informativo Jurídico Consulex. Ano XIX- nº 4. Brasília. 31 de janeiro de 2005.

<sup>35</sup> Vocabulário do Processo Civil. São Paulo: Malheiros, 2009 – p. 241.

Não existe um consenso com respeito ao tema. Verifica-se uma espécie de transição relativa à concepção de coisa julgada, gerando aos juristas e aos interpretes do direito, verdadeira insegurança na atuação profissional.

A este ponto já se percebe que ele está longe de possuir uma solução final, definitiva, uníssona e harmônica, porque a pergunta que se faz é: se é possível relativizar a coisa julgada em prol de valores que são caros à sociedade, em que medida, qual o limite em que isso pode se realizar, sem que se desbanque, sem que se coloque de lado a segurança jurídica, sem a qual - ressaltou com propriedade Alcides da Costa - para que o Direito? <sup>36</sup>

### **3.3. Do prazo para a propositura de ação rescisória**

O direito de propor ação rescisória se extingue em dois anos contados do trânsito em julgado da decisão que analisou o mérito da demanda e o prazo só se inicia quando não couber nenhum recurso do último pronunciamento judicial (Súmula nº 401 do E. Superior Tribunal de Justiça).

De acordo com o entendimento manifestado pela E. Corte Superior, o lapso temporal somente tem início no dia seguinte ao trânsito em julgado, e será computado excluindo-se o dia do começo e incluindo o dia do vencimento (Corte Especial - EREsp 341.655/PR - Rel. Exma. Min. Laurita Vaz - j. 21.05.2008 - DJe 04.06.2008):

PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO RESCISÓRIA - TERMO INICIAL: TRÂNSITO EM JULGADO - PRAZO - ART. 495 DO CPC - DECADÊNCIA CONFIGURADA.

1. Acórdão que considerou configurada a decadência da ação rescisória, ajuizada após o biênio do trânsito em julgado da sentença rescindenda.

2. Prazo decadencial que não sofre alteração, independentemente do conteúdo da sentença rescindenda, mesmo quando considerada inconstitucional.

3. Recurso especial não provido.

(STJ - REsp 968227 / BA - Segunda Turma - Rel. Min. Eliana Calmon - j. 16/06/2009, v.u., DJe 29/06/2009)

---

<sup>36</sup> XXIV Congresso de Direito Tributário. Sistema Tributário – Segurança Jurídica. Revista de Direito Tributário, nº 113, São Paulo: Malheiros, 2010, p. 31-32.

Em mais um precedente este entendimento restou consagrado: STJ, REsp 671182/RJ, Primeira Turma, Rel. Ministro LUIZ FUX, j. 05/04/2005, DJ 02/05/2005, p. 206.

### **3.4. Violação a disposição literal de lei – posterior declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.**

A ação rescisória não é via destinada à mera repetição da discussão apresentada na via originária que se pretende rescindir. Ela tem hipóteses de cabimento bem delineadas pelo Código de Processo Civil no art. 485, marcadas pela taxatividade, chamando atenção aquela prevista no inciso V, que trata da rescisória contra o julgado que violou literalmente o texto da lei.

De se afirmar que, por se tratar de uma ação autônoma, a ação rescisória não exige que a violação de lei seja prequestionada no julgado que se pretenderá, através dela, rescindir.<sup>37</sup>

Apesar da desnecessidade de prequestionamento, a violação de lei, para ser literal, há de ser flagrante e uníssona. Se à época do julgado havia divergência de entendimentos em relação à lide e o julgador optou por uma das soluções possíveis, não cabe ação rescisória com base no art. 485, V, do CPC, a teor da Súmula n° 343, do Supremo Tribunal Federal: "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".

---

<sup>37</sup> Em recente editorial disponível em <http://www.frediedidier.com.br/editorial/editorial-135/>, acesso em 09.04.2012, Fredie Didier Junior e Leonardo de Carneiro Cunha, discutiram a questão em comentários ao julgado do Plenário do TST, que alterou o enunciado 298 de sua súmula, de forma a flexibilizá-lo, e concluíram: "*Não se deve exigir o prequestionamento para que se admita a ação rescisória fundada no inciso V do art. 485 do CPC. O TST, entretanto, faz, de há muito, essa exigência. Ao alterar a redação do enunciado n° 298 de sua súmula de jurisprudência, seu Plenário atenuou a exigência, permitindo o prequestionamento implícito e afastando sua necessidade quando a violação surge do julgamento rescindendo.*"

A própria E. Corte redefiniu a aplicação da súmula para permitir o uso da ação rescisória nos casos de interpretação da Constituição Federal, quando a controvérsia já estiver pacificada.

Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. 2. Julgamento remetido ao Plenário pela Segunda Turma. Conhecimento. 3. É possível ao Plenário apreciar embargos de declaração opostos contra acórdão prolatado por órgão fracionário, quando o processo foi remetido pela Turma originalmente competente. Maioria. 4. Ação Rescisória. Matéria constitucional. Inaplicabilidade da Súmula 343/STF. 5. A manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada pelo STF revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional. 6. Cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida ou seja anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal. 7. Embargos de Declaração rejeitados, mantida a conclusão da Segunda Turma para que o Tribunal a quo aprecie a ação rescisória.

(RE 328812 ED/AM - EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Julgamento: 06/03/2008, PUBLIC 02-05-2008, Órgão Julgador: Tribunal Pleno)

O Tribunal Regional Federal da Terceira Região parece impor limites aos efeitos das modificações jurisprudenciais. Entende-se no âmbito da Primeira Seção da C. Corte que, se à época do julgamento a legislação era de interpretação controvertida nos Tribunais e, somente após o seu julgamento veio a ser pacificada a matéria, não cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição de lei, do que são exemplos os julgados:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO RESCISÓRIA. FGTS. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. CONTROVÉRSIA NOS TRIBUNAIS AO TEMPO DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA RESCINDENDA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 343 DO STF.

1. Deve ser aplicada a Súmula nº 343 do STF às ações rescisórias relativas aos expurgos inflacionários do FGTS quando a decisão rescindenda tiver sido prolatada em momento anterior à pacificação da questão pelo STF e STJ, o que se deu com o julgamento dos Recursos Extraordinário nº 226.855-7 e Especial nº 256.556. Precedentes desta Seção.

2. O STF não analisou a constitucionalidade de dispositivo legal aplicável ao caso, limitando-se a pronunciar-se sobre a pretensão dos fundistas sob a ótica do art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, sendo perfeitamente aplicável a Súmula nº 343 do STF.

3. Ação rescisória extinta sem resolução do mérito, nos termos do art. 267, VI, do Código de Processo Civil. Prejudicado o agravo regimental.

4. Considerando o julgamento de procedência da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2736, datado de 08.09.2010, a autora deve ser condenada ao pagamento de honorários advocatícios, fixados em R\$ 1.000,00 (um mil reais), nos termos do art. 20, §§ 3º e 4º do Código de Processo Civil.

(AR - 2002.03.00.009476-1/SP - Rel. Des. Fed. Cotrim Guimarães, j. 17.02.2011, D.E. 28.02.2011)

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. CONSTITUCIONAL. AÇÃO RESCISÓRIA. FGTS. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. CONTROVÉRSIA NOS TRIBUNAIS.

1. A 1ª Seção reputa aplicável a Súmula n. 343 do Supremo Tribunal Federal quanto às ações rescisórias concernentes aos expurgos inflacionários do FGTS, sob o fundamento de que a decisão rescindenda, nesses casos, baseia-se em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais (TRF da 3ª Região, 1ª Seção, AR n. 97030897096, Rel. Des. Fed. Cecília Mello, j. 15.04.10; AR n. 200103000365650, Rel. Des. Fed. Johnson Di Salvo, j. 17.12.09; AR n. 200003000496854, Rel. Des. Fed. Vesna Kolmar, j. 21.01.10; AR n. 200203000309248, Rel. p/ acórdão Des. Fed. Nelson dos Santos, j. 01.06.05; AR n. 200203000350431, Rel. Des. Fed. Cotrim Guimarães, j. 17.04.08). Esse entendimento é corroborado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que considera inadequada a ação rescisória (STJ, AR n. 2951, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 10.12.08; AGA n. 997956, Rel. Min. Mauro Campbell, j. 18.11.08; AR n. 1398, Rel. Min. Humberto Martins, j. 28.02.07). Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal não tem admitido recursos extraordinários interpostos contra a aplicação da Súmula n. 343 daquele mesmo Tribunal, uma vez que o cabimento da ação rescisória é disciplinada pela legislação infraconstitucional (STF, RE n. 548464, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 11.11.08; AI n. 504403, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 30.09.08; AI n. 650221, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 23.10.07). É necessário porém fazer uma ressalva: o descabimento da ação rescisória pressupõe efetiva controvérsia na jurisprudência, o que implica dizer que o julgado rescindendo deve ser anterior ao julgamento do RE n. 226.885, Rel. Min. Moreira Alves, em 26.10.00, e, em especial, à Súmula n. 252 do Superior Tribunal de Justiça, editada em 13.06.01, já que a partir de ambos não se pode mais falar, propriamente, em "interpretação controvertida nos tribunais". É o que se infere do seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça que, inclusive, reformou nesse ponto julgado desta 1ª Seção (STJ, REsp n. 874628, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 06.02.07).

2. Processo extinto sem resolução do mérito.  
(AR-2006.03.00.057862-9/MS, Rel. Des. André Nekatschalow, j. 18.11.2010, D.E. 25/11/2010)

A propósito, o voto-vista do Exmo. Luix Fux é rigoroso quanto ao cabimento da ação rescisória com base no art. 485, V, do CPC, sobretudo em respeito aos institutos da coisa julgada e da segurança jurídica, estabelecendo que se à época do julgado a Lei estava em vigor, sem qualquer eiva de inconstitucionalidade, não se pode falar na sua violação (REsp - 874.628/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 06.02.2007, DJ. 09.04.2007).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO RESCISÓRIA. VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI. FGTS. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. SÚMULA 343/STF. INTERPRETAÇÃO CONTROVERTIDA NOS TRIBUNAIS. INDEFERIMENTO LIMINAR DA PETIÇÃO INICIAL.

1. "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." (Súmula 343 do STF).

2. Um dos pilares da segurança jurídica é exatamente o respeito à coisa julgada. Deveras, a eliminação da Lei inconstitucional, em geral, deve

obedecer os princípios que regulam a vigência das Leis, impedindo-as de retroagir.

**3. Desta sorte, salvo manifestação expressa nos acórdãos das ações de declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado, as decisões judiciais anteriores não podem ficar à mercê de rescisórias, sob o fundamento de terem sido proferidas com base em Lei inconstitucional.**

**4. Posicionamento diverso implica em violar dois institutos preservados pela Constituição; um instrumental e outro substancial: a saber, a coisa julgada e a segurança jurídica.**

5. Aliás, não é por outra razão que a Lei 9.868/99, que regula a declaração de inconstitucionalidade, reclama termo a quo dos efeitos da decisão, expressamente consignados no acórdão, consoante o disposto no artigo 27 da referida Lei.

6. A não incidência do enunciado da Súmula nº 343/STF deve ocorrer apenas na hipótese em que o Supremo Tribunal Federal declarar a inconstitucionalidade da lei aplicada pelo acórdão rescindendo. Decisão de acordo com o mais recente entendimento firmado pela Primeira Seção do STJ (AgRg na AR nº 2.912, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 10.12.2003).

7. A ratio essendi da Súmula 343 aplica-se in casu, por isso que, se à época do julgado, a Lei estava em vigor, sem qualquer eiva de inconstitucionalidade, em prol do princípio da segurança jurídica prometida pela Constituição Federal, não se pode entrever violação àquela pelo acórdão que a prestigiou.

8. Recurso Especial desprovido, divergindo do E. Relator.

A mesma orientação foi mantida pela C. Primeira Seção, do E. Tribunal Superior, consoante se verifica:

AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO RESCISÓRIA. ARTIGO 485, V, DO CPC (VIOLAÇÃO LITERAL DE DISPOSITIVO DE LEI). ACÓRDÃO RESCINDENDO QUE RETRATA A JURISPRUDÊNCIA DA ÉPOCA (CONTRIBUIÇÃO AO INCRA DE 0,2% INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS). SÚMULA 343/STF. APLICAÇÃO.

1. A Súmula 343, do Supremo Tribunal Federal, cristalizou o entendimento de que 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. **A ação rescisória, a contrario sensu, resta, então, cabível, se, à época do julgamento cessara a divergência, hipótese em que o julgado divergente, ao revés de afrontar a jurisprudência, viola a lei que confere fundamento jurídico ao pedido** (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.001.779/DF, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009). (...)

9. Agravo regimental desprovido, mantendo-se a rejeição in limine da inicial da ação rescisória.

(AgRg na AÇÃO RESCISÓRIA Nº 4.439 - PR. Rel. Min. Luiz Fux, j. 22.09.2010, DJe 01.10.2010) - grifamos

Assim, segundo a jurisprudência apontada, neste tópico e no anterior, cabe ação rescisória visando a rediscussão de matéria constitucional pacificada pelo E. Supremo Tribunal Federal, para rescindir decisão de mérito transitada em julgado

contrária à jurisprudência da Corte, desde que no prazo previsto no art. 495, do CPC, de dois anos.

Ainda neste caso, deve-se considerar que o julgado rescindendo, contrário à jurisprudência da E. Suprema Corte tem que ser posterior à pacificação da jurisprudência quanto à constitucionalidade da lei aplicada concretamente.

Nem todos concordam com este posicionamento e o maior problema – aí se instala a discussão sobre relativização da coisa julgada – existe quando se tem uma situação onde já se esgotou o prazo para a propositura de rescisória, sendo este o objeto do próximo ponto a ser analisado.

### **3.4. I. Violação à disposição literal de lei - posterior declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, quando já ultrapassado o prazo para a rescisória.**

O Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Teori Albino Zavaski<sup>38</sup> bem coloca a situação em estudo, mostrando a dimensão do problema:

(...) quando nós temos uma sentença que cria em favor do contribuinte uma situação de estabilidade diferente do seu concorrente, ou do contribuinte nas mesmas condições, fica difícil justificar a imutabilidade da sentença. Não tem sentido que um determinado contribuinte que ajuizou uma ação para pedir que, se considerar sua atividade isenta a determinado tributo, ou imune a determinado tributo, enfim, que tenha uma sentença desfavorável no mérito e que, portanto, tenha a coisa julgada contra si, seja o único a ter que contribuir por causa da coisa julgada, quando todos os demais acabaram favorecidos, por exemplo, por uma sentença do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade daquele tributo. Isso é difícil. Não se pode sustentar isso eternamente. Tem que encontrar um mecanismo para restabelecer a igualdade, principalmente em matéria tributária.”

O tema - igualdade, justiça e segurança jurídica - tem sido objeto primordial de vários livros, uma preocupação a rodear, com freqüência, o mundo

---

<sup>38</sup> Sentença e coisa julgada em matéria tributária. p. Conteúdo extraído de Palestra proferida no XII Simpósio de Direito Tributário do IET, Porto Alegre, 21 e 22 de outubro de 2004. Material da 3ª aula da disciplina Direito Processual Tributário, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Anhanguera – Uniderp | Rede LFG. p.6

jurídico desde há muito tempo até agora, se é que não se pode dizer, com mais dimensão atualmente.

José Souto Maior Borges, sobre o princípio da isonomia, escreve:

3.1 - A isonomia não corresponde a um princípio constitucional qualquer. Destacamo-lo em conferência de abertura do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, em São Paulo (A isonomia tributária na CF de 1988, RDT 64/8 a 19).

A isonomia, mais precisamente a legalidade isônoma, é o protoprincípio, o mais originário e condicionante dos princípios constitucionais, porquanto dele dependem todos os demais para sua eficácia. E que sem ele decerto a perderiam.

3.2 - Deveras: a isonomia está no preâmbulo da CF, ao lado da justiça, da qual ela é manifestação jurídico-positiva e nos objetivos fundamentais da federação brasileira (art. 3º, III). Adentra-se no elenco dos direitos e garantias individuais (art. 5º, caput e itens I e II). No interrelacionamento entre as pessoas constitucionais (União, Estados, DF e Municípios). No campo das relações tributárias (art. 150, I e II) em geral e particularmente na concessão de incentivos fiscais para promover o equilíbrio sócio-econômico inter-regional (art. 151, I, in fine, art. 165, § 7º) e, no âmbito das relações empresariais pela livre concorrência, como um princípio geral da ordem econômica (art. 170, IV). Está ainda esse superprincípio no programa nacional de redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), etc. De sorte que poder-se-á concluir sinteticamente: a isonomia não está apenas na CF, ela é a própria CF, com a qual chega a confundir-se. A CF de 1988 é uma condensação da isonomia. Nenhum outro dos setenta e sete itens em que se desdobra o art. 5º da CF - inclusive o seu item XXXVI (coisa julgada) - prescinde da isonomia como um condicionante de conteúdo e eficácia.<sup>39</sup>

Nosso sistema jurídico permite a existência de diferença entre as decisões judiciais e o acesso ao Poder Judiciário é um direito fundamental. Assim, se afirmarmos que tal possibilidade é inconstitucional, também teremos que admitir validade apenas à decisão coletiva, de nada valendo o processo de jurisdição individual.

Em alguns casos pode acontecer que haja dualidade de entendimentos que gerem situações inaceitáveis. Por exemplo, o contribuinte move ação para anular um lançamento e consegue êxito - a sentença cuidou de um problema exato que ficou no passado -, outro contribuinte não obteve o mesmo êxito e o lançamento foi considerado devido e a conclusão é de que um não deve pagar nunca o tributo, outros ainda devem pagar.

<sup>39</sup> Parecer sobre os limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro). Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/17062-17063-1-PB.htm>. Acesso em 02.02.2012.

A posição dominante, como vimos é que, após o prazo previsto para a ação rescisória, não cabe alegar a nulidade do *decisum* proferido com base em lei declarada inconstitucional, pois, como afirmou Marinoni, o cidadão tem uma expectativa legítima na imutabilidade da decisão judicial, sendo absurdo que a confiança depositada no ato judicial possa ser abalada pela retroatividade da decisão de inconstitucionalidade<sup>40</sup>.

Deste entendimento, todavia, não perfilhou o Tribunal Regional Federal da Primeira Região. Confira-se o julgado:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. AJUIZAMENTO DE UMA ÚNICA AÇÃO RESCISÓRIA A OBJETIVAR A RESCISÃO DE MAIS DE UM JULGADO. POSSIBILIDADE. ART. 495 DO CPC. DECADÊNCIA. COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL. PRELIMINAR REJEITADA. CONTRIBUIÇÕES PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI 9.718/1998. 1. Em atenção ao princípio da economia processual, há que se admitir o ajuizamento de uma única ação rescisória com o objetivo de rescindir mais de um julgado, desde que preenchidos os requisitos do art. 292 do CPC, o que ocorre no caso dos autos. **2. Se a decisão rescindenda foi proferida em face de lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, aludida decisão é nula, não se sujeitando ao prazo decadencial de 2 (dois) anos, previsto no art. 495 do CPC.** 3. O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que contribuições para o custeio da seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária quando inseridas nas hipóteses do art. 195, inciso I, da Constituição Federal. Lei complementar somente é exigível na hipótese do § 4º do artigo 195 da Constituição Federal, ou seja, no caso de instituição de novas fontes para o custeio da seguridade social (RE n. 146733). 4. Inconstitucionalidade do "§ 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada." (RE 390840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 09/11/2005, Tribunal Pleno, DJ de 15-08-2006, P. 25). 5. Prevalece, portanto, a fim de determinação da base de cálculo da COFINS e do PIS, a Lei Complementar 70/91, a Lei Complementar 07/70 e Lei 9.715/98, respectivamente, que consideram faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Precedentes deste Tribunal. 6. O STF já firmou orientação no sentido de que o prazo nonagesimal é contado a partir da publicação da medida provisória que houver instituído ou modificado o tributo. 7. Ação rescisória admitida. Pedido rescisório procedente. 8. Novo julgamento: - MS n. 1999.38.03.001936-4/MG - apelações e remessa oficial improvidas; - MS n. 1999.38.03.001935-1/MG - apelação e remessa oficial parcialmente providas; MS n. 199.38.03.002150-4/MG - apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial parcialmente providas e apelação da impetrante improvida; MS n. 1999.38.03.002149-7/MG - apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial parcialmente providas e apelação da impetrante improvida. (AR

---

<sup>40</sup> Op. cit. 85.

200601000431953 – Quarta Seção – Rel. JUIZ FEDERAL CONVOCADO  
CLEBERSON JOSÉ ROCHA, e-DJF1 DATA:09/03/2009, p.46) – grifamos.

O entendimento alarga demais o âmbito de aplicação da chamada teoria da coisa julgada inconstitucional, não se justificando nem mesmo em face do princípio da isonomia.

Como se sabe, a reabertura de ação de investigação de paternidade tem sido admitida pelo Supremo Tribunal Federal, para que mesmo após o trânsito em julgado e após o prazo da rescisória, seja permitido ao autor realizar o exame de DNA não existente à época dos fatos apreciados na ação proposta, aplicando-se a técnica da ponderação de direitos, cotejando princípios constitucionais antagônicos, como os da intangibilidade da coisa julgada e o da dignidade da pessoa humana. Entretanto, trata-se de caso extremo, como bem acentuou Dinamarco, ao discorrer sobre a relativização da coisa julgada<sup>41</sup>.

A solução proposta pelo Ministro Teori Albino Zavascki, para nós, é a que se dota de mais razoabilidade, de forma que transcrevemos parcialmente, o quanto se expôs a respeito da questão:

O problema que surge, nesses casos, é quando a sentença, num determinado caso concreto, imponha um tributo a alguém e, depois, isso transita em julgado, passa o prazo da rescisória, e ele vai pagando o tributo. Aí, mais adiante, depois do prazo da rescisória, vem uma sentença do Supremo com eficácia erga omnes no controle concentrado e diz: essa lei é

---

<sup>41</sup> Interessante notícia extraída do site do Supremo Tribunal Federal, datada de 02.06.2011, exatamente sobre a matéria, demonstrando-se que a questão da relativização da intangibilidade da coisa julgada é, mesmo nestes casos, inquietada. Por votação majoritária (7 votos a 2), o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu conceder a um jovem o direito de voltar a pleitear de seu suposto pai a realização de exame de DNA, depois que um primeiro processo de investigação de paternidade foi extinto na Justiça de primeira instância, ocasião em que encerrado por falta de provas, pois a mãe do então menor não tinha condições de custear o exame. Na decisão (RE) 363889, prevaleceu o voto do relator, ministro José Antonio Dias Toffoli, para quem o trânsito em julgado do processo de investigação de paternidade ocorreu de modo irregular, porque era dever do Estado custear o exame de DNA, viabilizando o exercício de um direito fundamental, que é o direito de uma pessoa conhecer suas origens.

O ministro Dias Toffoli afastou o princípio constitucional da dignidade humana para admitir a reabertura da ação, considerando ser desnecessário no caso, apontando o risco de banalização desse conceito, com o uso indiscriminado em decisões judiciais, devendo-se privilegiar “o direito indispensável à busca da verdade real, no contexto de se conferir preeminência ao direito geral da personalidade”. Ainda assim, houveram votos divergentes dos Ministros Marco Aurélio e Cesar Peluzo no sentido de aplicar a regra do artigo 468 do Código de Processo Civil, que torna a coisa julgada insuscetível de modificação, salvo casos que excetua. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=181201>. Acesso em 02.02.2012.

inconstitucional. Se já passou o prazo da rescisória do caso concreto, como é que nós resolvemos isso? Nós não temos, no sistema, nenhuma fórmula expressa, mas eu acho que, nesses casos, tem que se aplicar a cláusula *rebus sic stantibus*. Eu acho que uma decisão do Supremo Tribunal Federal no controle concentrado - defendi isso no meu livro sobre a eficácia da sentença na jurisdição constitucional, que trata disso -, nesses casos, a decisão do Supremo Tribunal Federal ou, eventualmente, a resolução do Senado suspendendo a execução de uma lei considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nesses casos, no meu entender, tem eficácia nas relações jurídicas de trato continuado. Embora não seja possível, automaticamente, desfazer o que já foi pago, eu acho que, automaticamente, o contribuinte fica dispensado de pagar daí para frente. Eu acho que essa é a solução que se comporta.<sup>42</sup>

Para os Professores Hugo de Brito Machado Segundo e Rachel Cavalcante Campos Machado é proporcional manter a coisa julgada em se tratando de situação isolada, situada no passado, mesmo em face da modificação posterior da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que se lhe manifesta contrária, porquanto é nas relações continuativas em que a ofensa à isonomia pode se perpetrar de forma mais grave e desproporcional<sup>43</sup>.

Muitas das relações havidas envolvendo o Direito Tributário são chamadas continuativas, ou de trato continuado, como mencionado acima, porque existem vários tributos que geram obrigações periódicas. Nestes casos é preciso uma análise mais cuidadosa a respeito do fato novo, da jurisprudência nova e da lei nova.

---

<sup>42</sup> Sentença e coisa julgada em matéria tributária. Conteúdo extraído de Palestra proferida no XII Simpósio de Direito Tributário do IET, Porto Alegre, 21 e 22 de outubro de 2004. Material da 3ª aula da disciplina Direito Processual Tributário, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Anhanguera – Uniderp | Rede LFG. P.6. Idem. P.9

<sup>43</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. 1 ed. São Paulo: Dialética 2006, v. , p. 175-196. Material da 3ª aula da disciplina Direito Processual Tributário, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Anhanguera – Uniderp | Rede LFG.

### 3.5. Coisa julgada nas relações continuativas de direito tributário mantidas entre o contribuinte e o Fisco – lei, fatos e jurisprudência supervenientes.

Humberto Theodoro Junior<sup>44</sup> estabelece que para cada tipo de ação tributária, descrita no art. 38 da Lei nº 6.830/80, a coisa julgada assume uma diferente dimensão.

Uma síntese do quanto expôs o notável jurista é necessária para a compreensão da coisa julgada nas relações que tendem a perdurar no tempo.

Na execução não há ensejo à formação de coisa julgada material, o que apenas se dá em sede dos embargos opostos pelo executado, em que se irão questionar os fatos apresentados pelo Fisco e o pedido deduzido em juízo, tendo plena incidência a Súmula nº 239 Supremo Tribunal Federal: *“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”*.

No mandado de segurança, já comentamos a pouco, no item 2.3.I, a opinião do ilustre doutrinador, no sentido de que só há coisa julgada material se a decisão concessiva ou denegatória da ordem apreciar o mérito, porquanto, se concluir que não há direito líquido e certo<sup>45</sup>, não impedirá a propositura de ação ordinária.

Por sua vez, nas ações declaratórias negativas (art. 4º do Código de Processo Civil) é mais comum que as situações litigiosas se projetem para frente numa sucessão de prestações repetitivas decorrentes de um mesmo vínculo tributário, mas as dimensões da coisa julgada não difere daquelas havidas nas anulatórias de débito fiscal embora o seu objeto seja, quase sempre, um lançamento delimitado e ocorrido no passado.

---

<sup>44</sup> THEODORO, Humberto Jr. Coisa julgada e segurança jurídica: alguns temas atuais de relevante importância no âmbito das obrigações tributárias. Revista Jurídica: órgão nacional de doutrina, jurisprudência, legislação e crítica judiciária. Ano 58, nº 389, Março de 2010. p. 40-41.

<sup>45</sup> Saber se a denegação do mandado de segurança, por ausência de direito líquido e certo, é decisão que aprecia o mérito ou não do *mandamus* não é tarefa fácil, havendo muita discussão na doutrina. Por diversas vezes, ademais, é certo que a segurança é denegada por este fundamento, ausência de comprovação do direito líquido e certo, contudo, observa-se que o órgão julgador fez pronunciamento de mérito quanto ao pedido do impetrante.

Com base nestes assentamentos, o que acontece quando o contribuinte ingressa com ação declaratória negativa, obtém pronunciamento judicial face um pedido determinado e a nova lei dispõe em sentido diverso, ou o novo entendimento jurisprudencial o contraria?

O art. 471, I, do Código de Processo Civil estabelece que nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo quando se tratando de relação jurídica continuativa, sobrevier modificação de fato ou de direito.

O referido dispositivo merece interpretação conjunta com o art. 474, que trata da eficácia preclusiva da coisa julgada, porquanto, *“somente as questões internas relativas ao mérito da causa – referentes às mesmas partes, ao mesmo pedido e à mesma causa de pedir – são apanhadas pelo efeito preclusivo da coisa julgada e, assim, tornam-se dedutíveis em demanda capaz de infirmar a decisão acobertada pela coisa julgada”*<sup>46</sup>.

Marinoni explica que há nas relações continuativas elementos temporários, como a condição personalíssima do contribuinte em seus reflexos tributários; e elementos perenes, como a constitucionalidade de um tributo e a vigência da lei – distinção preconizada por Rubens Gomes de Sousa, mas bem atual – estabelecendo-se a temporariedade da coisa julgada no primeiro caso e a estabilidade da coisa julgada no segundo.

Um exemplo de condição personalíssima do contribuinte: uma entidade sem fins lucrativos ajuíza uma ação para que seja declarada a inexistência de relação jurídica em torno do pagamento de IPTU. A sentença permanece produzindo seus efeitos – 150, VI, c, da CF - continua em vigor enquanto ela for sem fins lucrativos.

Na jurisprudência é também consagrada esta distinção, como se pode aferir do julgado abaixo transcrito, emanado do E. Superior Tribunal de Justiça, no que tange à ausência de superveniência à coisa julgada de uma nova lei, regulando a matéria de forma diversa. Observe-se:

---

<sup>46</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa julgada inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in) constitucionalidade : a questão da relativização da coisa julgada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 139.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EFICÁCIA DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. EXECUÇÃO FISCAL. EFICÁCIA PROSPECTIVA DA COISA JULGADA EM VIRTUDE DA INEXISTÊNCIA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A decisão em ação declaratória que reconhece, em manifestação trânsita, o direito à não-incidência de ICMS sobre produtos industrializados exportados, em face de imunidade constitucional (art. 155, § 2º, X, "a"), é ato jurisdicional prescritivo, que torna indiscutível a exigibilidade do tributo, sob pena de violação da coisa julgada.

2. A eficácia preclusiva da coisa julgada material alcança o dispositivo da sentença quanto ao pedido e a causa de pedir, como expressos na petição inicial e adotados na fundamentação do decisor.

3. Deveras, integram a res judicata, uma vez que atuam como delimitadores do conteúdo e da extensão da parte dispositiva da sentença. Dessa forma, **enquanto perdurar a situação fático-jurídica descrita na causa de pedir, aquele comando normativo emanado na sentença, desde que esta transite em julgado, continuará sendo aplicado, protraindo-se no tempo, salvo a superveniência de outra norma em sentido diverso.**

4. **A doutrina do tema é cediça no sentido de que (escólio de Rubens Gomes de Souza, Coisa Julgada, In Repertório enciclopédico do direito brasileiro, RJ, Ed. Borsoi, p. 298 ): "(...) a solução exata estaria em distinguir, em cada caso julgado, entre as decisões que tenham 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 a 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 se atribuir uma eficácia permanente; e às segundas, uma eficácia circunscrita ao caso específico em que foram proferidas."**

5. Os limites da coisa julgada, sob esse enfoque, devem ser compreendidos sempre em relação ao objeto do processo - causa de pedir e pedido - que, fundando-se em elementos permanentes e imutáveis da relação jurídica de direito tributário material, faz com que a autoridade dos efeitos da coisa julgada seja estendida aos eventos vindouros, perdurando no tempo enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais foi estabelecido o juízo de certeza.

6. Isto porque tem-se por reconhecido um determinado regime jurídico - como sói ser a situação de não-incidência do ICMS sobre produtos industrializados destinados à exportação, por expressa previsão constitucional - o qual perdurará como norma válida do sistema, até a superveniência de norma jurídica que altere essa situação fática, o que ocorreu in casu.

7. In casu, a natureza permanente da situação jurídica, que engendrou a decisão com trânsito em julgado, qual seja, a não-incidência do ICMS sobre produtos industrializados destinados à exportação identificados pelos códigos 72.07; 72.08; 72.14; 72.15; 72.19; 72.20; 72.22; 72.24; 72.25; 72.26; 72.28 (fl. 573), restou inalterada por norma posterior.

8. Incólume, assim, de qualquer reparo, o acórdão recorrido ao manter decisão monocrática que extinguiu a ação de execução fiscal, que exigia os créditos tributários relativos ao ICMS incidente sobre mercadorias cuja classificação fiscal encartou as posições 72.19.21 e 72.19.22 da NBM/SH, posto encontrar-se albergado pela eficácia da coisa julgada o direito da recorrente.

9. Outrossim, a confrontação encerrada pelo julgado quanto à decisão e as mercadorias é tarefa insindicável pelo STJ, à luz da Súmula 07/STJ.

10. Os arts. 458 e 535 do CPC restam incólumes se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

11. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (REsp 875.635/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/10/2008, DJe 03/11/2008) – grifamos.

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

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min.

HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o

Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ. (REsp 1118893/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/03/2011, DJe 06/04/2011)

Rui Barros Leal Faria<sup>47</sup> ressalta que a base sob a qual se assenta o conteúdo da Súmula nº 239 citada nos julgados refletiu a restrição da coisa julgada, em relação ao tempo, tendo em vista a discussão travada ser relacionada à situação concernente a períodos definidos, não se devendo fazer em relação a ela uma interpretação extensiva, no sentido de relativizar a coisa julgada – primeiro se analisa a natureza da relação jurídico-tributária, para depois se aferir a possibilidade de uma decisão produzir efeitos posteriores ou não.

A questão da relativização da coisa julgada envolve apreciação de diversos subtemas, notadamente em Direito Tributário, de forma que apresentados apenas alguns, diante de tantos outros. Apesar de “velha” na doutrina, ela é atualíssima estando longe de possuir fim.

Tanto é verdade que recentemente a Procuradoria- Geral da Fazenda Nacional divulgou o parecer PGFN nº 492/2011<sup>48</sup>, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, o qual tem por escopo enfrentar questão cujo pano de fundo é o intrigante e atual tema *“reflexos gerados pela alteração da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à coisa julgada em matéria tributária”*.

A pergunta objeto de questionamento é a seguinte: em que medida a eficácia da decisão transitada em julgado que se volta para uma relação jurídica tributária sucessiva, considerando-a existente ou inexistente, é impactada, em relação aos seus desdobramentos futuros, pela superveniência de jurisprudência do STF em sentido contrário ao sufragado pela referida decisão?

O parecer está assim sintetizado, conforme se extrai do site da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

---

<sup>47</sup> Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, sua validade e aplicabilidade. Coisa Julgada em Matéria Tributária/ coordenador Hugo de Brito Machado Segundo. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006. p. 378-386.

<sup>48</sup>Disponível em:<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/cessacao%20eficacia%20coisa%20julgada%20STF%20MODIFICADO%2007.02.11-1.doc/view>. Acesso em 02.02.2012

DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURÍDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR O TRIBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS.

1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

5. Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.

Na opinião de Rogério Mollica, a análise do Parecer 492/2011, parece evidenciar que a Procuradoria da Fazenda Nacional exacerba a teoria, ao pretender

aplicar de forma automática a relativização da coisa julgada, sem a necessidade da participação do Poder Judiciário, porquanto, versa que “*os precedentes objetivos e definitivos do Supremo Tribunal Federal constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes foram contrárias*”<sup>49</sup>.

Por sua vez, virão afirmações contrárias no sentido de que o parecer reforça os valores da isonomia, justiça e a força da Constituição, representada também pela adoção das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal: afinal é esta a movediça discussão em torno da coisa julgada.

---

<sup>49</sup> Revista **Consultor Jurídico**, 25 de setembro de 2011. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-set-25/parecer-492-pgfn-extrapola-atinge-coisa-julgada>. Acesso em: 02.02.2012.

#### 4. CONCLUSÃO

A coisa julgada tributária possui as mesmas consequências e efeitos em qualquer matéria, sendo que a chamada coisa julgada administrativa, embora não se trate de coisa julgada, tal como definida em Processo Civil, a ela se assemelha.

Não é tarefa fácil conciliar o desejo de justiça e de isonomia com a necessária garantia da segurança jurídica, como forma de pacificação social em respeito às sentenças transitadas em julgado.

Após o prazo da ação rescisória, em geral, não é possível pretensão no sentido de alterar o quanto foi decidido.

A ação proposta com base em violação à disposição literal de lei encontra óbice na Súmula nº 343 do Supremo Tribunal Federal, revista pela própria Corte, para permitir seja reaberta a discussão de temas constitucionais pacificados.

Mesmo assim, alguns tribunais têm dado a esta nova interpretação da Súmula, uma aplicação, na prática, mais restrita, no sentido de possibilitar o uso da ação rescisória baseada na violação de lei, apenas quando a decisão que afronta o novo entendimento sobre matéria constitucional for anterior à pacificação da jurisprudência em torno do tema, posição que mais se coaduna com o princípio da segurança jurídica.

Não obstante, há entendimento de que se a questão é constitucional, nem é preciso observar o prazo decadencial de dois anos previstos para a propositura da rescisória.

No que toca às relações continuativas, devem-se distinguir os efeitos permanentes das decisões daqueles que lhe são temporários, para estabelecer os limites da coisa julgada, limites estes que, atualmente, se encontram em cenário de bastante incerteza na jurisprudência.

A lei nova e o novo entendimento jurisprudencial devem observar a coisa julgada, ainda nas relações permanentes, que se protraem no tempo, como são as sucessivas obrigações tributárias.

A coisa julgada, como instrumento de conservação da segurança jurídica, não deve ser ignorada, nem sob o pretexto de se promover isonomia,

justiça, ou ainda, de se proteger a força da Constituição, assim como interpretada pelo Supremo Tribunal Federal.

A segurança jurídica é, como dizem alguns, o princípio dos princípios, pois sem ela, o Direito não encontra sequer razão de existir, não se podendo conceber um sistema de garantias que acaba por ser desbancado, ainda que a pretexto da proteção de outros direitos.

Com vênias das opiniões contrárias, a força das decisões judiciais transitadas em julgado deve prevalecer sempre, porque ligada à confiança que possui o cidadão e o contribuinte em relação ao Estado, de forma que ao menos um grau de previsão, se é que não se pode dizer total, o indivíduo deve ter.

## BIBLIOGRAFIA

BORGES, José Souto Maior. Parecer sobre os limites constitucionais e infraconstitucionais da coisa julgada tributária (contribuição social sobre o lucro). Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/17062-17063-1-PB.htm>. Acesso em 02.02.2012.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Curso de processo administrativo tributário. São Paulo: Malheiros, 2006.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Revista de Direito Tributário – n. 85 nov. 2002, Malheiros Editores, 2002, Súmulas Vinculantes e Direito Tributário.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, nº. 16, maio-junho-julho-agosto, 2007. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 10.10.2011.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. GRINOVER, Ada Pellegrini. DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. São Paulo: Malheiros, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. XXIV Congresso de Direito Tributário. Sistema Tributário – Segurança Jurídica. Revista de Direito Tributário, nº 113, São Paulo: Malheiros, 2010.

FARIAS, Rui Barros Leal. Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, sua validade e aplicabilidade. Coisa Julgada em Matéria Tributária/ coordenador Hugo de Brito Machado Segundo. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006.

DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: teoria geral do processo de conhecimento, v. 1, Salvador: JusPODIVM, 2007.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Vocabulário do Processo Civil. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRAU, Eros. XXIV Congresso de Direito Tributário. Sistema Tributário – Interpretação da lei tributária e segurança jurídica. Revista de Direito Tributário, nº 113, São Paulo: Malheiros, 2010.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Diligência e inspeção no processo administrativo: observações sobre o devido processo legal. Revista de Direito Privado - v. 11 n. 43 jul./ set. 2010. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 353-386.

GRINOVER, Ada Pellegrini. A atividade administrativa em face do sistema constitucional. Os vinte anos da Constituição da República Federativa do Brasil. Autor: Moraes, Alexandre de (Coord.). São Paulo: Atlas, 2009.

HENARES NETO, Halley. Duas questões de processo administrativo: 1ª. Exame do mérito da matéria em grau de recurso administrativo em hipótese na qual a decisão de 1º grau não analisou o mérito da causa; 2ª Coisa julgada administrativa contra o próprio poder público. IOB Repertório de Jurisprudência Tributário, Constitucional e Administrativo. v.1. n.11 jun. 2007.

LIEBMAN, Enrico Tulio. Eficácia e Autoridade da Sentença e outros escritos sobre a Coisa Julgada. 4a. edição. Tradução: Alfredeo Buzaid e Benvindo Aires com Notas relativas ao direito brasileiro pela da Profa. Ada Pellegrini Grinover. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. Processo tributário administrativo: federal, estadual e municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. 1 ed. São Paulo: Dialética 2006, v. , p. 175-196. Material da 3ª aula da disciplina Direito Processual Tributário, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Anhanguera – Uniderp | Rede LFG.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Direito tributário nas súmulas do STF e STJ. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo administrativo tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centros de Estudos de Extensão Universitária, 1999.

MARINONI. Luiz Guilherme. Coisa julgada inconstitucional: a retroatividade da decisão de (in) constitucionalidade : a questão da relativização da coisa julgada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

MOLLICA, Rogério. Revista Consultor Jurídico, 25 de setembro de 2011. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-set-25/parecer-492-pgfn-extrapola-atinge-coisa-julgada>. Acesso em: 02.02.2012.

MORAES, Alexandre de (Coord.) A atividade administrativa em face do sistema constitucional. Os vinte anos da Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Atlas, 2009.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência/Leandro Paulsen, René

Bergmann Ávila, Ingrid Shroder Sliwka. 6. ed., rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária. In: machado, Hugo de Brito (Org.). Coisa Julgada: constitucionalidade e legalidade em Matéria Tributária. São Paulo: Editora Dialética, 2006, páginas 129-147. Material da 3ª aula da disciplina Direito Processual Tributário, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Anhanguera – Uniderp|Rede LFG.

ROCHA, Cesar Asfor. Cartas a um jovem juiz: cada processo hospeda uma vida/Cesar Asfor Rocha – Rio de Janeiro: Elsevire, 2009.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVIA. Vladia Pompeu. A concomitância entre o processo administrativo e o judicial e a configuração da renúncia à via administrativa: uma análise dos efeitos oriundos das ações coletivas. Revista dialética de direito tributário, março de 2011, páginas 104-109.

THEODORO, Humberto Jr. Coisa julgada e segurança jurídica: alguns temas atuais de relevante importância no âmbito das obrigações tributárias. Revista Jurídica: órgão nacional de doutrina, jurisprudência, legislação e crítica judiciária. Ano 58, nº 389, Março de 2010 – p. 11-51.

TORRES, Ricardo Lobo. O direito à ampla defesa e a processualidade tributária. Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul - v. 30 n. 64 jul./ dez. 2006. p. 9-20.

WAMBIER, Tereza Arruda Alvim. Flexibilização ou relativização da coisa julgada. Informativo Jurídico Consulex. Ano XIX- nº 4. Brasília. 31 de janeiro de 2005.

ZAVASCKI, Teori Albino. Sentença e coisa julgada em matéria tributária. Revista de Estudos Tributários, v.7, n. 42, p. 144-163, mar./abr. 2005. Sentença e Coisa Julgada em MatériaTributária.

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes e o professor orientador de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas no presente Trabalho de Conclusão de Curso.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

São Paulo, 03 de fevereiro de 2012