

ADRIANA GRACIANO TAVARES

RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para a
obtenção do grau de bacharel em Direito no
Centro Universitário Metodista do Sul IPA.**

Orientador: Prof. Adler Baum

PORTO ALEGRE

2013

ADRIANA GRACIANO TAVARES

RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O presente **Trabalho de Conclusão de Curso** submetido à banca examinadora integrada pelos professores abaixo firmados, foi julgado e aprovado, para a obtenção do grau de Bacharel em Direito no Centro Universitário Metodista do IPA.

Porto Alegre, _____ de _____ de 2013.

Prof. Orientador

Professor (a)

Professor (a)

Professor (a)

Dedico este trabalho em especial ao meu esposo Adriano José Correia, pois sem o seu incentivo e companheirismo eu não teria conseguido. Também, mas não menos importantes, aos meus filhos, Ana Luiza e Arthur por serem a razão de tudo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador, Adler Baum, pela paciência, compreensão e principalmente pelos seus ensinamentos aos meus professores, que sempre me estimularam a ir em busca de novos conhecimentos, aos meus colegas pelo companheirismo, e a todos que acreditaram em mim e me acompanharam nesta longa caminhada.

“De tanto ver triunfar as nulidades; de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça. De tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar-se da virtude, a rir-se da honra e a ter vergonha de ser honesto”.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo traçar alguns aspectos quanto ao tema “Relativização da coisa Julgada em matéria Tributária com ênfase nos institutos da prescrição e decadência”, desde sua conceituação, formação, passando pela sua legislação, bem como identificando situações possíveis e adequadas no caso concreto em que se possa verificar a necessidade de relativizar a coisa julgada. Serão demonstrados, também, os posicionamentos atuais e relevantes da doutrina, assim como a formação dos créditos tributários pelos institutos da prescrição e da decadência e ao final a formação da coisa julgada em matéria tributária. Em seguida será dada ênfase ao embate entre a Segurança Jurídica e a Justiça Tributária, possibilidade de se poder ou não relativizar a coisa julgada decorrentes de prescrição e decadência e ainda se diante de uma decisão equivocada em matéria tributária viesse a ressuscitar um crédito prescrito ou ainda extinguir um crédito não prescrito.

Palavras-chave: Coisa Julgada; relativização; princípios; segurança jurídica; justiça tributária.

ABSTRACT

The present work of conclusion of course aims to draw some aspects regarding the theme "relativization of res judicata in tax matters with emphasis on prescription institutes and decadence", since its conceptualization, training, through its legislation, as well as identifying possible situations and appropriate in this case to verify the need to relativize the res judicata. Will be demonstrated, as well, the current and relevant placements of the doctrine, as well as the training of tax credits by prescription and institutes of decadence and at the end the formation of res judicata in tax matters. Next you'll be given emphasis to the clash between legal certainty and justice in taxation, possibility of power or not relativize the res judicata resulting from prescription and decay and still facing a misguided decision regarding tributaria would resurrect a prescribed credit or extinguish a still not prescribed credit.

Keywords: res judicata; relativization; principles; legal certainty; Tax Justice.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I.....	12
2. A COISA JULGADA NO DIREITO BRASILEIRO.....	12
2.1 CONCEITO DE COISA JULGADA.....	12
2.2 COISA JULGADA MATERIAL E FORMAL.....	14
2.3 PRINCIPAIS CORRENTES ACERCA DA RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA.....	16
CAPÍTULO II.....	20
3. O DIREITO TRIBUTÁRIO E A COISA JULGADA.....	20
3.1 RELAÇÃO COM OUTRAS DISCIPLINAS DO DIREITO.....	20
4. FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	23
5. CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: DECADÊNCIA PRESCRIÇÃO.....	24
5.1 DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.....	24
5.2 PRESCRIÇÃO DA AÇÃO PARA EXECUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	27
6. FORMAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	31
CAPÍTULO III	32

7. A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	32
7.1 SEGURANÇA JURÍDICA X JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: UM NOVO OLHAR SOBRE A COISA JULGADA DIANTE DOS INSTITUTOS DA PRESCRIÇÃO E DA DECADÊNCIA.....	36
8. CONCLUSÃO.....	49
9. REFERÊNCIAS.....	52

1. INTRODUÇÃO

A presente monografia apresenta como tema, a Relativização da Coisa Julgada em Matéria Tributária com ênfase nos institutos da Prescrição e da Decadência.

O instituto da coisa julgada, que por muito tempo foi tido como princípio absoluto, hoje tem sua hegemonia ameaçada pela necessidade de relativizar as decisões judiciais já transitadas em julgado, mas que de alguma forma, vem a ferir outros princípios constitucionais como o da legalidade, da moralidade, da eficácia, da publicidade, da impessoalidade e da justiça.

O presente trabalho tem como objetivo fomentar a discussão acerca da possibilidade de revisão de decisões judiciais, especialmente no que se refere à parte tributária, pois conforme será demonstrado existe divergência por parte da doutrina sobre tema.

Inicialmente, será apresentado o posicionamento da doutrina favorável à relativização sob os argumentos de que, quando se trata de direitos fundamentais, o instituto da coisa julgada deve ser revisto, pois cresce, a cada dia, a preocupação dos doutrinadores e dos tribunais em relação à formação da coisa julgada que decorrem de sentenças injustas, violando os princípios da moralidade, legalidade e dos princípios constitucionais, é nesse sentido que surge a necessidade de reavaliar a supremacia da coisa julgada. Cândido Rangel Dinamarco enfatiza que é necessário se: “[...] repensar a garantia constitucional e o instituto técnico-processual da coisa julgada, na consciência de que não é legítimo eternizar injustiças a pretexto de evitar a eternização de incertezas”¹.

Esses mesmo argumentos são usados para defender a relativização da coisa julgada em matéria tributária, tendo em vista que a coisa julgada tem o mesmo significado para todos os ramos do direito. O Superior Tribunal de Justiça tem

¹: DINAMARCO, Cândido Rangel. **Relativizar a Coisa Julgada Material**. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). **Coisa Julgada Constitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 33-76.

entendido que também nas relações tributárias é possível a relativização da coisa julgada quando esta pode representar injustiça ou ferir outros princípios constitucionais.

Em seguida será apresentada a tese contrária à relativização que supervaloriza a coisa julgada e sua relevância para o Estado Democrático de Direito, que tem na segurança jurídica a base para garantir o bem estar da sociedade, uma vez que, depois de transitado em julgado a decisão judicial, não mais poderá ser rediscutida entre as partes processuais. Para esses doutrinadores, o argumento de busca pela sentença justa usada pela corrente favorável à relativização não se sustenta, tendo em vista que justiça é um conceito subjetivo de cada um e que pode variar de acordo com o tempo ou valores agregados pela sociedade, logo ficaria impossível determinar se uma sentença é justa ou injusta, como bem leciona Ovídio Baptista: [...] afinal, que sentença não poderá ser acusada de “injusta”; e qual a injustiça que não poderá ser tida como “grave” ou “séria” [...].²

Se a discussão é acirrada no âmbito geral do direito, no Direito Tributário não poderia ser diferente, tendo em vista que, a relação entre o fisco e o contribuinte por si só já é bastante conturbada. A coisa julgada em matéria tributária produz os mesmos efeitos que nos demais ramos do direito que é o de assumir a responsabilidade do valor da segurança jurídica.

² SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Teoria Geral do Processo Civil**. Atualizado por, Fábio Luiz Gomes; Jaqueline Mielke Silva; Luiz Fernando Baptista. 6ª. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 290-291.

CAPÍTULO I

2. A COISA JULGADA NO DIREITO BRASILEIRO

A coisa julgada, ainda, hoje é alvo de inúmeras discussões entre os mais renomados doutrinadores do país. Tanto é verdade que, até o presente momento, ainda não se chegou a um consenso sobre o conceito desse instituto que está “diretamente ligado ao fim do processo e à imutabilidade daquilo que tenha sido decidido”³. Dentro desse contexto, surge outra discussão acerca da coisa julgada que é a possibilidade ou não de se relativizar essas decisões depois do trânsito em julgado da sentença. Partindo desse ponto, iremos abordar a possibilidade da relativização da coisa julgada em matéria tributária, uma vez que, a coisa julgada tem o mesmo significado independentemente do ramo do direito em questão, tendo em vista que a partir de sua formação se torna responsável pela segurança jurídica da sociedade.

2.1 CONCEITO DE COISA JULGADA

A doutrina traz inúmeros conceitos sobre coisa julgada. Para Liebman, a coisa julgada é:

A imutabilidade do comando emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a difinitividade e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é pelo contrário, com qualidade, mais intensa e mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e tornam assim imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos quaisquer que sejam do próprio ato⁴.

³ WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Processo Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 547.

⁴ LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e Autoridade da Sentença**. Trad. Bras. De Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. 3. Forense, 1984. p. 54.

Humberto Theodoro Júnior, por sua vez, ensina que a coisa julgada é a “qualidade da sentença, assumida em determinado momento processual. Não é efeito da sentença, mas a qualidade dela representada pela imutabilidade do julgado e de seus efeitos”.⁵

Na Concepção de Chiovenda, coisa julgada é “a afirmação indiscutível, e obrigatória para juízes de todos os futuros processos, duma vontade concreta de lei, que reconhece ou desconhece um bem da vida em uma das partes”.⁶

Observe-se que o instituto da coisa julgada tem como objetivo garantir a paz social, gerar a segurança jurídica para a sociedade, pondo fim aos litígios, tornando a decisão imutável.

Ovídio Araújo Baptista da Silva define a coisa julgada como sendo:

A virtude própria de certas sentenças judiciais, que as faz imunes às futuras controvérsias impedindo que se modifique, ou discuta, num processo subsequente, aquilo que o juiz tiver declarado sendo lei do caso concreto [...] ou simplesmente sua indiscutibilidade.⁷

Ainda, Fabricio dos Reis Brandão assevera:

[...] A ideia desse instituto é evitar que seja julgada a mesma lide com o mesmo objeto duas ou mais vezes, tornando o que foi decidido imutável e indiscutível (princípio da segurança jurídica), e ainda evitando que surjam decisões contraditórias, aumentando a confiabilidade do sistema jurídico brasileiro.⁸

Pois bem. Dos conceitos acima vistos, verifica-se que tanto a coisa julgada material quanto a formal tem sua formação no momento em que, da decisão proferida, não cabe mais nenhum recurso, ou seja, quando se esgotaram todas as vias impugnatórias.

⁵ THEODORO JR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 52: Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 543.

⁶ CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**. Traduzido por J. Guimarães Menegale. Vol. I. São Paulo: Saraiva 1969. p. 374.

⁷ SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Curso de Processo Civil**. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1987. p. 426.

⁸ BRANDÃO, Fabrício dos Reis. **Coisa Julgada**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 24.

Importante, pois, analisar separadamente a coisa julgada material e formal de modo a dar suporte as conclusões do trabalho, bem como responder aos questionamentos do projeto de trabalho de conclusão.

2.2 COISA JULGADA MATERIAL E FORMAL

A Doutrina divide a coisa julgada em duas espécies: em material e formal. A coisa julgada Material é definida pelo artigo 467 Código de Processo Civil, como sendo “a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.⁹

Para Wambier a coisa julgada material:

É a coisa julgada por excelência. Quando se usa a expressão coisa julgada, isoladamente, está-se significando coisa julgada material. Quando se pergunta se determinada decisão fez coisa julgada, está-se querendo saber se houve coisa julgada material. Quando se quer, portanto, referir à coisa julgada *formal*, é necessário que se o diga expressamente.¹⁰

Mais adiante o mesmo autor afirma que:

A coisa julgada material, a seu turno, só se produz quando se tratar de sentença de mérito. Faz nascer a imutabilidade daquilo que se produziu, ou seja, quando sobre determinada decisão judicial passa a pesar autoridade de coisa julgada, não se pode mais discutir sobre aquilo que foi decidido *em nenhum outro processo*.¹¹

Humberto Theodoro Júnior explica que a coisa julgada material revela a lei das partes e, “produz seus efeitos no mesmo processo ou em qualquer outro, vedando o reexame da *res in iudicium deducta*, por já definitivamente apreciada e julgada”.¹²

⁹. BRASIL. **Código de Processo Civil, art. 467**. p. 88.

¹⁰. WAMBIER; ALMEIDA; TALAMINI, 2005. p. 547.

¹¹. WAMBIER; ALMEIDA; TALAMINI, 2005. p. 548.

¹². THEODORO JR, Humberto, 39 ed. 2003. p. 475.

Já a coisa julgada formal, como bem ensina Cândido Rangel Dinamarco:

É a imutabilidade da sentença como ato jurídico processual. Consiste no impedimento de qualquer recurso ou expediente processual destinado a impugná-la, de modo que, naquele processo, nenhum outro julgamento se fará. [...]. A coisa julgada formal é um dos dois aspectos do instituto da coisa julgada e opera exclusivamente no interior do processo em que se situa a sentença sujeita a ela. Tem, portanto, uma feição e uma missão puramente técnico-processuais.¹³

Mais adiante o referido autor conclui que:

A distinção entre coisa julgada material e formal consiste, portanto, em que: a) a primeira é a imunidade dos efeitos da sentença, que os acompanha na vida das pessoas ainda depois de extinto o processo, impedindo qualquer ato estatal, processual ou não, que venha a negá-los; enquanto que b) a coisa julgada formal é fenômeno interno ao processo e refere-se à sentença como ato processual, imunizada contra qualquer substituição por outra.¹⁴

Em alguns casos, a coisa julgada formal pode existir sozinha, sem a coisa julgada material, como ocorre nas sentenças meramente terminativas.

Para Humberto Theodoro Júnior a diferença entre coisa julgada material e formal é “apenas de grau de um mesmo fenômeno. Ambas decorrem da impossibilidade da interposição de recurso contra a sentença”.¹⁵

De acordo com os ensinamentos de Luis Guilherme Marinone:

Quando se alude à indiscutibilidade da sentença judicial, fora do processo, em relação a outros efeitos judiciais, põe-se o campo da coisa julgada material, que é aqui realmente importa e que constitui, verdadeiramente, o âmbito de relevância da coisa julgada. Já a indiscutibilidade da decisão judicial verificada dentro do processo remete à noção de coisa julgada formal. A coisa julgada formal, como se nota, é endoprocessual, e se vincula à impossibilidade de se rediscutir o tema decidido dentro da relação processual em que a sentença foi prolatada. Já a coisa julgada material é extraprocessual,

¹³. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. Vol. III. 6 ed. Malheiros. São Paulo: 2009. p. 303.

¹⁴. DINAMARCO, Cândido Rangel. **Relativizar a Coisa Julgada Material**. In: Nascimento, Carlos Valder do. (Coord.). **Coisa Julgada Inconstitucional**. 2 ed. América Jurídica. Rio de Janeiro: 2002. p. 36-39.

¹⁵. THEODORO JR, Humberto, 2011. P. 543.

fazendo repercutir seus efeitos para fora do processo, em relação a outros processos.¹⁶

O que se busca proteger através do instituto da coisa julgada é a decisão que já foi proferida sobre determinada relação jurídica, evitando assim, decisões conflitantes sobre determinado objeto, essa proteção tem o objetivo de manter a segurança jurídica.

Por séculos, a coisa julgada material teve status de algo absolutamente intocável, que estava acima de qualquer discussão, como ensina Alexandre Freitas Câmara: “a coisa julgada era vista como um instrumento de pacificação social. Ainda que equivocada a sentença, a partir de certo momento deveria ela ser considerada imutável e indiscutível, sob pena de eternizar o conflito”.¹⁷

Atualmente o que a doutrina tem discutido é a questão da relativização da coisa julgada, ou seja, a possibilidade de se rediscutir uma sentença depois do trânsito em julgado, depois de ter se esgotado todas as vias recursais.

2.3 PRINCIPAIS CORRENTES ACERCA DA RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

A questão da relativização da coisa julgada é matéria de muita controvérsia, tendo em vista que uma parte da doutrina sustenta a tese de que, quando se trata de uma demanda onde se discute direitos fundamentais, deve ser revisto o instituto da coisa julgada. Um dos primeiros doutrinadores a defender essa tese, no Brasil, foi o Ministro José Augusto Delgado para ele:

O avanço das relações econômicas a intensa litigiosidade do cidadão com o Estado e com o seu semelhante, o crescimento da corrupção, a instabilidade das instituições e a necessidade de se fazer cumprir o império de um Estado de Direito centrado no cumprimento da Constituição que o rege e das leis com ela compatíveis, a

¹⁶. MARINONE, Luis Guilherme. **Manual de Processo de Conhecimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. P. 608, *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva, PEIXOTO, Marcelo Magalhães, ELALI, André (Coords.); **Coisa Julgada Tributária**. São Paulo: MP Editora. p. 18.

¹⁷. CÂMARA, Alexandre Freitas. **Relativização da Coisa Julgada Material**. *In* DIDIER JR, Fredie (Coord.) **Coleção de Temas de Processo Civil**. Salvador: Podivm, 2008 p. 18.

necessidade de um atuar ético por todas as instituições políticas, jurídicas, financeiras e sociais, tudo isso submetido ao controle do poder judiciário quando convocado para solucionar conflitos daí decorrentes, são fatores que têm feito surgir uma grande preocupação, na atualidade com o fenômeno produzido por sentenças injustas, por decisões que violam o círculo da moralidade e os limites da legalidade, que afrontam os princípios da Carta Magna e que teimam em desconhecer o estado natural das coisas e das relações entre os homens. A sublimação dada pela doutrina à coisa julgada, em face dos fenômenos instáveis supracitados, não pode espelhar a força absoluta que lhe tenha sido dada, sob o único argumento que há de se fazer valer o império da segurança jurídica. Há de se ter como certo que a segurança jurídica deve ser imposta. Contudo, esta segurança jurídica sede quando princípios de maior hierarquia postos no ordenamento jurídico são violados pela sentença, por, acima de todo esse aparato de estabilidade jurídica, será necessário prevalecer o sentimento do justo e da confiabilidade nas instituições. A sentença pode não expressar comando acima das regras impostas na Constituição, nem violentar os caminhos da natureza, quando, por exemplo, determinado que alguém seja filho de outrem, quando a ciência demonstra que não o é. Será que a sentença, mesmo transitada em julgado, tem valor maior do que a regra científica? É dado ao juiz esse 'poder' absoluto de contrariar a própria ciência? A resposta, com certeza é de cunho negativo. A sentença transitada em julgado, em época alguma, pode, por exemplo, ser considerada definitiva e produtora de efeitos concretos, quando determinar com base exclusivamente em provas testemunhais e documentais, que alguém é filho de determinada pessoa e, posteriormente, exame de DNA comprove o contrário.¹⁸

Compartilhando do mesmo pensamento, Cândido Rangel Dinamarco explica que:

Um óbvio predicado essencial à tutela jurisdicional que a doutrina moderna alcançou e realça, é o da justiça das decisões. Essa preocupação não é apenas minha: a doutrina e os tribunais começaram a despertar para a necessidade de repensar a garantia constitucional e o instituto técnico-processual da coisa julgada, na consciência de que não é legítimo eternizar injustiças a pretexto de evitar a eternização de incertezas.¹⁹

¹⁸. DELGADO, José Augusto. *Efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais*. In: Nascimento, Carlos Valder (coord.). *Coisa Julgada Inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 77-121.

¹⁹. DINAMARCO, Cândido Rangel. *apud*: NASCIMENTO, Carlos Valder, 2002, p. 33-76.

Tereza Arruda Alvim Wambier e José Miguel Garcia Medina também comungam do mesmo entendimento para eles “a relativização da coisa julgada deve ter como base o valor da justiça”.²⁰

Se por um lado a corrente favorável à relativização se inclina pela justiça, por outro a corrente contrária se volta para a segurança jurídica, supervalorizando a coisa julgada. Esse posicionamento fica bem claro nas conclusões de Luis Guilherme Marinone, segundo o autor:

Está claro que as teorias que vêm se disseminando sobre a relativização da coisa julgada não podem ser aceitas. As soluções apresentadas são por demais simplistas para merecerem guarida, principalmente no atual estágio de desenvolvimento da ciência do Direito e na absoluta ausência de uma fórmula racionalmente justificável que faça prevalecer, em todos os casos, determinada teoria da justiça.

Com um apelo quase que sensacionalista, pretende-se fazer crer que os juristas nunca se preocuparam com a justiça das decisões jurisdicionais, ao mesmo tempo em que se procura ocultar que o problema sempre foi alvo de reflexão.

A tese da “relativização” contrapõe a coisa julgada material ao valor justiça, mas surpreendentemente não diz o que entende por “justiça” e sequer busca amparo em uma das modernas contribuições da filosofia do direito sobre o tema.

Aparentemente parte de uma noção de justiça como senso comum, capaz de ser descoberto por qualquer cidadão médio (*l'uomo della strada*), o que a torna imprestável ao seu propósito, por sofrer de evidente inconsistência, nos termos a que se refere Canaris:

O grande filósofo alemão Gustav Radbruch há muito já criticava a inconsistência que advém da falta de uma concepção adequada de justiça, quando dizia que a “disciplina da vida social não pode ficar entregue, como é óbvio, às mil e uma opiniões dos homens que a constituem nas suas recíprocas relações. Pelo fato de esses homens terem ou poderem ter opiniões e crença opostas, é que a vida social tem necessariamente de ser disciplinada duma maneira uniforme por uma força que se ache colocada acima dos indivíduos”.

É óbvio que uma teoria que conseguisse fazer com que todos os processos terminassem com um julgamento justo seria a ideal. Mas, na sua falta, não há dúvida de que se deve manter a atual concepção de coisa julgada material, sob pena de serem cometidas injustiças muito maiores dos que as pontuais e raras levantadas pela doutrina. Aliás, a essa mesma conclusão chegou o autor da mais moderna teoria da justiça da atualidade, o recentemente falecido John Rawls, quando escreveu que “the only thing that permit us to acquiesce in an erroneous theory is the lack of a better one; analogously, an injustice

²⁰. WANBIER, Tereza Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. **O Dogma da Coisa Julgada: Hipóteses de Relativização**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003. p. 19-20.

is tolerable only when it is necessary to avoid an even greater injustice".

O problema da falta de justiça não aflige apenas o sistema jurídico. Outros sistemas sociais apresentam injustiças gritantes, mas é equivocado, em qualquer lugar, destruir alicerces quando não se pode propor uma base melhor ou mais sólida.

Por tudo isso, o momento atual é extremamente oportuno para se frisar a relação entre o instituto da coisa julgada material e o princípio da segurança dos atos jurisdicionais.²¹

De acordo com está corrente, a relativização causaria uma insegurança jurídica, não só na ceara dos direitos fundamentais, mas também se estenderia para outras circunstâncias.

Ovídio Araújo Baptista da Silva preceitua que é:

Desnecessário sustentar que a 'injustiça da sentença' nunca foi, e, a meu ver, jamais poderá ser, fundamento para afastar o império da coisa julgada. De todos os argumentos concedidos pela doutrina, através dos séculos, para sustentar a necessidade de que os litígios não se eternizem, parece-me o que mais consistente reside, justamente, na eventualidade de que a própria sentença que houver reformado a anterior, sob o pressuposto de conter injustiça, venha a ser mais uma vez questionada como injusta; e assim ad eternum, sabido, como é, que a justiça, não sendo um valor absoluto, pode variar, não apenas no tempo, mas entre pessoas ligadas a diferenças e crenças políticas, morais e religiosas, numa sociedade democrática que se vangloria de ser tolerante e 'pluralista' quanto a valores". Continua o autor: "Afinal, que sentença não poderá ser acusada de 'injusta'; e qual a injustiça que não poderia ser tida como 'grave' ou 'séria'? E como seria possível atribuir a uma sentença a qualificadora de absurdamente lesiva ao Estado, como sugere Dinamarco? A coisa julgada resistiria às sentenças 'lesivas', mas não as que fossem 'absurdamente lesivas'? Como medir a lesividade, digamos, 'normal', provocada pela sentença, para diferenciá-la da 'absurdamente lesiva'?²²

Diante disso, certo é que não se pode pedir reexame da decisão já transitada em julgado com o simples argumento de injustiça, pois, se assim fosse, voltaria a discutir matéria já decidida, o que por sua vez, acabaria com a segurança jurídica, com a certeza que as partes teriam do fim da lide.

²¹. MARINONE, Luis Guilherme. **Sobre a Chamada "Relativização" da Coisa Julgada Material**. Disponível em: <http://www.jus.com.br>. Acesso em: 17.01.2013.

²². SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Teoria Geral do Processo Civil**. Atualizado por, Fábio Luiz Gomes; Jaqueline Mielke Silva; Luiz Fernando Baptista (Coords.). 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 290-291.

A coisa julgada tem garantia constitucional no artigo 5º inciso XXXVI ²³, o que não significa dizer que seja absoluta e, por esse motivo, é possível a sua relativização. Essa garantia constitucional assegurada ao instituto da coisa julgada deve ser flexível, possibilitando a revisão e controle das decisões fora do prazo previsto para propositura da ação rescisória.

É nesse contexto que trazemos a tona a questão de se poder ou não relativizar a coisa julgada em matéria tributária a partir dos institutos da prescrição e da decadência. Para tanto será necessário uma breve introdução ao Direito Tributário, conceito, relação com os demais campos do direito, formação do crédito tributário e suas causas de extinção.

CAPÍTULO II

3. O DIREITO TRIBUTÁRIO E A COISA JULGADA

No Brasil a atividade financeira é regida pelo Código Tributário Nacional (CTN). É o CTN que normatiza, viabiliza e trata da relação jurídica entre os contribuintes e o Estado, ou seja, quando se paga um tributo o contribuinte está cumprindo com uma obrigação jurídica.

O ramo do direito que estuda a relação entre o contribuinte e o estado é o Direito Tributário que faz parte do direito público, tendo em vista que prioriza o interesse coletivo.

Hugo de Brito Machado conceitua o Direito Tributário como sendo:

O ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie,

²³. Artigo 5º, XXXVI. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.²⁴

Segundo o referido autor, o Direito Tributário tem por finalidade:

Promover o equilíbrio nas relações entre os que têm e os que não têm poder. Ou entre os que têm mais e os que têm menos poder. Sabido que o Estado é a maior expressão de poder que se conhece, fácil é concluir-se que o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder.²⁵

3.1 RELAÇÃO COM OUTRAS DISCIPLINAS DO DIREITO

O Direito é um todo, dividido pela Doutrina em áreas, apenas para fins didáticos. Por isso é evidente que exista uma relação entre todos os ramos do Direito.

Leandro Paulsen leciona que:

O Direito Tributário guarda íntima relação com quase todos os ramos do direito. E, como todos os outros, é parte do Sistema Jurídico. Aliás, há muito já se desmitificou a ideia de que se poderia ter qualquer ramo marcado por uma autonomia que se pudesse confundir com isolamento ou independência. O direito é um só, ainda que contemple tratamento específico das diversas áreas por ele regidas.

O domínio do Direito Constitucional é fundamental para a compreensão do Direito Tributário, absolutamente condicionado constitucionalmente no que diz respeito às possibilidades de tributação e ao modo de tributar, bem como aos princípios que regem a tributação. Temas como o sigilo bancário, o direito de petição, o direito a certidões e as cláusulas pétreas repercutem frequentemente na esfera tributária. A própria consideração da obrigação de pagar tributo como dever fundamental e a projeção do Estado Social e da solidariedade para o campo tributário evidenciam as relações entre o Direito Constitucional e o Direito Tributário. A legislação tributária tem de ser reconduzida ao Texto Constitucional para a análise da sua constitucionalidade, para construção das interpretações e de aplicações válidas. São, pois, de elevada importância os textos de Direito Constitucional Tributário.

O Direito Civil projeta-se com evidência para o âmbito tributário já quando da análise das normas de competência, em que se tem de considerar na sua própria dimensão os conceitos, formas e institutos

²⁴ MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28 ed. Fortaleza: Malheiros, 2009. p. 78.

²⁵ MACHADO. Hugo de Brito, 2009. p. 78.

de direito privado, conforme orientação expressa do próprio art. 110 do CTN.

Ademais, o tributo é obrigação pecuniária, servindo-lhe de referência toda a disciplina das obrigações.

Revela-se, ainda, um Direito Administrativo Tributário, porquanto a tributação é exercida pelo estado, sendo o tributo cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Toda a temática dos atos administrativos, do exercício do poder de polícia e, ainda, do processo administrativo se projeta para o Direito Tributário com tratamento específico.

O Direito Financeiro, por sua vez, guarda relação estreita com o Direito Tributário. E isso principalmente em razão da funcionalização da tributação, a exigir a análise da finalidade quando da instituição das contribuições e empréstimos compulsórios, bem como da efetiva destinação do seu produto, como critério de validação constitucional de tais tributos.

O Direito Comercial mantém relação íntima com o Direito Tributário, envolvendo os tipos de sociedade, a responsabilidade dos sócios, dos representantes e dos adquirentes de fundo de comércio, a apuração do lucro, a função social da empresa, o intuito negocial, os diversos contratos, a falência e a recuperação judicial.

O Direito do Trabalho igualmente aparece com frequência nas lides tributárias, pois, da caracterização ou não de relação de emprego, depende a incidência de contribuições previdenciárias sobre a folha ou a incidência de contribuições sobre o pagamento a autônomos, bem como, da caracterização ou não de determinadas verbas como salariais ou indenizatórias, depende a incidência de imposto de renda. Diga-se, ainda, que o inciso VIII do art. 114 da CF, acrescentado pela EC 45/04, determina que a Justiça do Trabalho execute, de ofício, ou seja, por iniciativa própria, as contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças que proferir, de modo que, nos autos da reclamatória trabalhista, são apuradas e exigidas as contribuições previdenciárias devidas pela empresa como contribuinte e como substituta tributária do empregado.

O Direito Internacional ganha relevo em face dos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, estabelecendo mercados comuns (como a União Europeia e o Mercosul) ou evitando a bitributação em matéria de imposto de renda (como a Convenção Brasil Suécia para evitar a dupla tributação), e da extraterritorialidade estabelecida para alguns tributos federais. Isso sem falar no acordo sobre subsídios e medidas compensatórias no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC).

O Direito Processual Civil também se apresenta intimamente relacionado com o Direito Tributário como instrumento tanto para a satisfação dos créditos do fisco como para a proteção, defesa e ressarcimento dos contribuintes. Há o que se pode chamar de um Direito Processual Tributário, em que inúmeras ações assumem contornos específicos, como é o caso da execução fiscal e da ação cautelar fiscal, de um lado, e do mandado de segurança, da ação anulatória, da ação declaratória, da ação de repetição de indébitos tributários, da ação de consignação em pagamento e da medida cautelar de caução, de outro.

O Direito Penal mantém relações estreitas com o Direito Tributário como decorrência da criminalização de diversas condutas vinculadas ao descumprimento de obrigações tributárias, de que é exemplo o descaminho e a apropriação indébita de valores retidos pelo substituto tributário e não recolhidos ao Fisco. Ademais, seus princípios e institutos contribuem para a compreensão dos dispositivos da legislação tributária que impõem penalidades, como multas e perdimento de bens.²⁶

4. FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O nascimento do crédito tributário se dá a partir do lançamento,²⁷ ou seja, sem lançamento não há que se falar em crédito tributário.

Nas palavras de Sacha Calmon:

²⁶ PALSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2012. p.11.

²⁷ Segundo Leandro Paulsen o lançamento: “é ato privativo da autoridade fiscal. Isso porque é o modo de formalização do crédito tributário que é feito independentemente do reconhecimento do débito pelo contribuinte e mesmo contrariamente ao entendimento deste. O CTN, repercutindo tal exclusividade, refere que o lançamento pode se dar de três modos: mediante declaração, por homologação ou de ofício”. **PALSEN Leandro**, 2012. p. 121 -122.

O crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador. Salvo nos casos em que o contribuinte, sem interferência do Estado, ele próprio, recolhe o tributo, o direito de crédito da Fazenda Pública, para aperfeiçoar-se, tornar-se exigível, depende do ato jurídico do lançamento. Se não é praticado a tempo (preclusão), ocorre à decadência daquele direito. Ocorrendo, porém, o lançamento, e formalizando-se o crédito, com ou sem discussão, pode a Fazenda Pública exigí-lo do sujeito passivo da obrigação tributária.²⁸

O fato gerador tem sua situação prevista em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência, art. 114 do CTN. Com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária dando ensejo ao lançamento, que por sua vez, trata-se de uma atividade administrativa vinculada e obrigatória da administração pública. A partir do lançamento é que se tem o crédito tributário. Depois de formado esse crédito tributário existem 2 (duas) formas legais de desaparecer com esse crédito são elas: extinção e exclusão. Dentre essas será dada ênfase a extinção que é a liquidação, o desaparecimento desse crédito por uma das hipóteses prevista no art. 156, na modalidade do inc. V prescrição e decadência.

5. CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CREDITO TRIBUTARIO: DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Inúmeras são as causas de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN. Para os objetivos do trabalho, realizou-se um corte epistemológico, passando-se a dar maior atenção aos institutos da decadência e da prescrição.

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 831.

5.1 DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR

A decadência de que trata art. 156, V do CTN faz referência à decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento, ou seja, é a perda do direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Eduardo Sabbag traz que: “a decadência desponta como consequência da necessidade de o direito lidar com essa questão de tempo, uma vez que, no transcorrer deste, nem todos os direitos e deveres devem ser plenamente exercidos”.²⁹

Ainda segundo Eduardo Sabbag:

A decadência é uma forma extintiva de direito subjetivo, constante numa relação jurídica de direito *material, substantivo ou substancial*. O direito *subjetivo* é a faculdade do sujeito de exercer uma conduta diante da ocorrência de um fato. Enquanto o direito *objetivo* refere-se às normas jurídicas, constituindo-se numa pauta básica de valores, o direito *subjetivo*, na ótica tributária, atrela-se a faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, com o fito de proceder ao lançamento.³⁰

Para Luciano Amaro decadência:

É a perda do direito de construir o crédito tributário pelo decurso de certo prazo. Se o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, a falta desse ato implica a impossibilidade de o sujeito ativo cobrar o seu crédito. Por isso, dando-se decadência do direito de o sujeito ativo lançar o tributo, nem sequer se deverá cogitar da prescrição, que só teria início com o lançamento.³¹

Nas palavras de Eduardo Sabbag a decadência:

Nasce em razão da omissão ou inação do sujeito ativo no exercício da faculdade de proceder ao lançamento e, a partir desse momento, interrompe o processo de positivação do direito tributário. [...] o prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito

²⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 787.

³⁰ SABBAG, Eduardo. 2013. p. 788

³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 432.

tributário com presteza, não sendo fulminado pela perda do direito de lançar.³²

Leandro Paulsen explica que:

Há dois dispositivos do CTN que cuidam da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário: o art. 150, § 4º³³, e o art. 173³⁴. Ambos estabelecem prazo de cinco anos, variando apenas o termo a quo. A apresentação de declaração pelo contribuinte, contudo, estabelece uma exceção a tais regras relativamente aos valores declarados como devidos.

O art. 150, § 4º, é uma regra específica para os casos sujeitos de tributos a lançamento por homologação, em que o contribuinte tem a obrigação de, ele próprio, verificar que o fato gerador ocorreu, calcular o montante devido e efetuar o pagamento, sujeitando-se à fiscalização posterior. Efetuado o pagamento tempestivo, o Fisco tem cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para verificar a exatidão do pagamento e, na hipótese de o contribuinte ter calculado e pago montante inferior ao devido, promover o lançamento de ofício da diferença ainda devida.

O art. 173, em seu inciso I, traz uma regra geral de decadência para o lançamento de ofício: prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, assim considerado:

- a) para os tributos sujeitos ao regime de lançamento de ofício, o exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador;
- b) para os tributos sujeitos ao regime de lançamento por declaração, o exercício seguinte ao do decurso do prazo para a apresentação da declaração pelo contribuinte;
- c) para os tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação em que, por falta de pagamento tempestivo, não haja o que homologar, o exercício seguinte ao do vencimento do tributo sem qualquer pagamento por parte do contribuinte;

Quando o contribuinte mesmo formaliza a existência do crédito tributário ao cumprir obrigação acessória de declaração, ao confessar

³² SABBAG, Eduardo. 2013. p. 789

³³ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

³⁴ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

a dívida ou mesmo ao depositar o montante do crédito tributário, torna-se desnecessário o lançamento de ofício quanto a tais montantes. Assim, não se fala mais em decadência, salvo no que diz respeito a eventuais diferenças não formalizadas em tais atos. A formalização do crédito tributário pelo contribuinte após o decurso do prazo de decadência do Fisco é inócua, pois a decadência extingue o próprio crédito tributário, nos termos do art. 156, V, do CTN.

Quando, efetuado o lançamento, restar posteriormente anulado em razão de algum vício formal (por exemplo, ausência de requisitos essenciais no auto de infração, elencados no art. 10 do Decreto 70.235/72, ou violação ao direito de defesa no processo administrativo fiscal), terá o Fisco a reabertura do prazo decadencial para proceder a novo lançamento do mesmo crédito. É o que dispõe o art. 173, II, do CTN ao dizer da contagem do prazo de cinco anos “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado”. É relevante, pois, que reste claro, das decisões administrativas e judiciais anulatórias de lançamento, se o fazem por vício formal ou por vício material. A anulação por vício material não reabre qualquer prazo, de modo que, muitas vezes, já decorrido prazo decadencial, não mais poderá ser lançado o crédito.³⁵

O prazo para que ocorra o lançamento é de 5 (cinco) anos e se conta de acordo com o previsto no art. 173 do CTN.

I – do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Desde que a Fazenda tenha tomado conhecimento da ocorrência do fato gerador.

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anterior efetuado.³⁶

Certo é que, em havendo decadência, o Fisco fica impossibilitado de constituir o crédito tributário o que impossibilitaria a Fazenda Pública de receber valores sem causa, eis que extintos pelo decurso do tempo.

5.2 PRESCRIÇÃO DA AÇÃO PARA EXECUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Em contrapartida, a prescrição é a perda do direito a ação para a cobrança do crédito, ou seja, depois de feito o lançamento começa a contar o prazo de prescrição da ação de cobrança do crédito tributário.

Eduardo Sabbag define a prescrição como sendo o:

³⁵ PALSEN, Leandro, 2012. p.139 a 140.

³⁶ Brasil. Código Tributário Nacional, artigo 173. São Paulo: Saraiva, 2012. p.37.

Fato jurídico que determina a perda do direito subjetivo de ajuizamento da ação de execução do valor do tributo. [...] se há prescrição, desaparece o direito de pleitear a intervenção do judiciário, diante da falta de capacidade defensiva, que lhe foi retirada em consequência do não uso dela durante certo interregno, atingido pela força destrutiva da prescrição.³⁷

O art. 174 do CTN disciplina a prescrição para a cobrança do crédito tributário, que é feita pelo Fisco através de Execução Fiscal.

O prazo é de cinco anos para todos os tributos, contados da constituição definitiva do crédito tributário. Enquanto tributos, as contribuições também se submetem ao prazo prescricional quinquenal estabelecido pelo art. 174 do CTN.

A ação de cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva". § único – A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenara citação em execução fiscal;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.³⁸

Leandro Paulsen considera a constituição do crédito tributário:

Quaisquer dos modos pelos quais se dá a sua formalização. A referência à constituição “definitiva” não tem qualquer repercussão relativamente à formalização do crédito por declaração ou confissão do contribuinte. Isso porque, provindo do próprio contribuinte o reconhecimento do débito, não há abertura de prazo para impugnação. O Fisco pode encaminhar prontamente o crédito nela representado para cobrança, sem prejuízo do lançamento de eventuais diferenças. Assim, quanto aos valores declarados ou confessados, considera-se definitivamente formalizado o crédito tributário no momento mesmo da apresentação da declaração, sendo que “o prazo prescricional tem início a partir da data em que tenha sido realizada a entrega da declaração do tributo e escoado o prazo para pagamento espontâneo”.

No que diz respeito à formalização do crédito tributário pelo lançamento, considerar-se-á definitivo quando do esgotamento dos prazos para impugnação ou recurso, ou quando da intimação da decisão irrecurável. Assim, considerar-se-á definitivamente

³⁷ SABBAG, Eduardo. 2013. p. 807.

³⁸ BRASIL. CTN artigo 174, 2012. p. 37.

constituído o crédito tributário ao final do processo administrativo fiscal.

O prazo prescricional está sujeito a causas de suspensão e de prescrição.

A suspensão do prazo prescricional ocorre por força da própria suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nas hipóteses do art. 151 do CTN: moratória, depósito do montante integral, impugnação e recurso administrativo, liminar em mandado de segurança, liminar ou antecipação de tutela em outras ações, parcelamento. Isso porque, suspensa a exigibilidade, resta afastado um dos requisitos para a execução, que pressupõe título certo, líquido e exigível. Não há outras causas suspensivas da exigibilidade que não estas decorrentes diretamente do CTN, sendo inconstitucionais as leis ordinárias que estabeleceram hipóteses diversas, pois invadiram a reserva de lei complementar constante do art. 146, III, b, da CF.

A execução promovida quando vigente uma das causas suspensivas da exigibilidade deve ser extinta por falta de pressuposto. Mas a suspensão da exigibilidade superveniente ao ajuizamento da execução fiscal implica a suspensão do processo.

Suspensa a exigibilidade por medida liminar ou antecipação de tutela (art. 151, IV e V, do CTN), obtidas pelo contribuinte contra a exigência do tributo, não corre o prazo prescricional. Contar-se-á o prazo anterior, até a concessão da medida, prosseguindo-se a contagem após a sua cassação.

Obtido parcelamento, por sua vez, também restará suspenso o prazo prescricional como decorrência da incidência do art. 151, VI, do CTN.

A interrupção do prazo prescricional dá-se nas hipóteses do art. 174, parágrafo único, do CTN.

Da leitura dos seus incisos, vê-se que não basta o Fisco ajuizar a Execução Fiscal no prazo quinquenal: tem de obter o “despacho do juiz que ordena a citação”, este sim causa interruptiva do prazo (art. 174, parágrafo único, inciso I, com a redação da LC 118/05). Antes da LC 118/05, apenas a efetiva citação pessoal é que interrompia o prazo, de modo que tinha grande relevância a hipóteses do inciso II, que diz da interrupção “por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor”. É que, frustrada a citação pessoal, podia o Fisco obter o efeito interruptivo mediante citação por edital, constituindo o devedor em mora por essa forma.

O STJ consolidou posição no sentido de que a interrupção da prescrição retroage à data da propositura, forte no § 1º do art. 219 do CPC, considerado aplicável também à matéria tributária.

O despacho do Juiz que ordena a citação da empresa interrompe a prescrição também relativamente aos eventuais sócios-gerentes contra os quais, por força do cometimento de infrações como apropriação indébita, venha a ser redirecionada a execução com base no art. 135, III, do CTN. Os atos do Fisco, enquanto Exequente, diligenciando na execução contra a empresa, não impedem a retomada do prazo prescricional contra os sócios-gerentes.

Determinada a citação da empresa, portanto, terá o Fisco o prazo de cinco anos para obter o despacho que ordene a citação do sócio-gerente em nome próprio.

Mas, antes mesmo da Execução Fiscal, pode ser interrompido o prazo prescricional. O art. 174, parágrafo único, inciso II, do CTN estabelece, como causa interruptiva, o protesto judicial promovido pelo Fisco, o que se dá nos termos do art. 867 do CPC. O protesto de CDA em cartório, além de descabido, porque absolutamente desnecessário para que se configure a mora do devedor e para que

se possa proceder à execução, não tem efeito interruptivo do prazo prescricional, pois não está previsto no parágrafo único do art. 174. Já o inciso III do mesmo parágrafo estabelece como causa interruptiva, “qualquer ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”, no que se enquadram as confissões de débito pelo contribuinte e o oferecimento de caução em garantia através de ação cautelar.

Note-se que a interrupção do prazo prescricional deve dar-se durante o quinquênio, sob pena de consumação da prescrição.

Cabe ao Magistrado o reconhecimento ex officio da prescrição, com a consequente extinção da Execução Fiscal. Em matéria tributária, aliás, a prescrição extingue não apenas o direito de ação, mas o próprio crédito tributário por força do disposto no art. 156, V, do CTN, de modo que se torna insubsistente o próprio crédito objeto da execução. Diga-se, ainda, que a Lei 11.280/06, acrescentando o § 5º ao art. 219 do CPC, determina que o Juiz pronuncie de ofício a prescrição em todo e qualquer processo, com o que afastou qualquer dúvida quanto a tal possibilidade. A Súmula 409 cuida da matéria: “Em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC)”.

Pode ser alegada a prescrição, assim, através de simples exceção de pré-executividade, ou seja, de petição nos autos da Execução apresentada pelo devedor, apontando impedimento ao prosseguimento da execução, acompanhada dos documentos necessários à sua análise.

Também há dispositivo expresso de lei autorizando o Juiz a reconhecer, de ofício, a prescrição intercorrente: o art. 40, § 4º, da Lei 6.830/80 (LEF), com a redação da Lei 11.051/04.

A prescrição intercorrente é a que ocorre no curso da Execução Fiscal quando, interrompido o prazo prescricional pelo despacho do Juiz que determina a citação, se verificar a inércia do Fisco exequente, dando ensejo ao reinício do prazo quinquenal. O art. 40 da LEF estabelece que, não encontrado o devedor ou bens, haverá a suspensão do processo por um ano. Tal prazo é para que o Fisco exequente realize diligências administrativas para localizar o devedor e bens, conforme o caso. Durante tal suspensão, presume-se que o Exequente esteja diligente, de modo que o reinício do prazo prescricional só ocorre após o decurso do ano de suspensão, caso o Fisco permaneça inerte. Assim, nos autos, transcorrerão seis anos, desde a suspensão, para que se possa considerar ocorrida prescrição intercorrente. Neste sentido, foi editada a Súmula 314 do STJ: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

Ocorrendo prescrição intercorrente, deve o Magistrado dar vista ao Fisco Exequente, para que demonstre a existência de eventual causa suspensiva ou interruptiva do prazo (e.g. adesão a parcelamento). Não havendo tal demonstração, a prescrição é reconhecida, extinguindo-se a Execução. Eventual ausência de intimação do Exequente só implicará nulidade da sentença quando demonstrado, em apelação, a ocorrência de efetivo prejuízo, ou seja, quando o Exequente demonstrar que havia causa suspensiva ou interruptiva que não tenha sido considerada pela ausência da intimação para demonstrá-la. Do contrário, a sentença deve ser mantida.³⁹

³⁹ PALSEN Leandro, 2012. P.140 a 142.

A diferença entre decadência e prescrição é evidente, assim sendo, nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

As duas formas de extinção do crédito tributário se estremam pelas seguintes notas: enquanto a decadência impede o exercício do poder de tributar, a prescrição prejudica a cobrança do crédito já constituído; na decadência não se suspende nem se interrompe, ao contrário da prescrição que tem as causas interruptivas previstas no próprio CTN.
⁴⁰

Não obstante, tanto a decadência quanto a prescrição provocam a extinção do crédito tributário pelas razões antes expostas. Dai, questiona-se: como é possível tratar a eventual formação equivocada da coisa julgada acerca de existência ou inexistência das causas extintivas do crédito tributário?

6. FORMAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATERIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 301.

A coisa julgada tem o mesmo significado Independentemente do ramo do direito ao qual pertença, ou seja, os efeitos da coisa julgada em qualquer área do direito assume a responsabilidade do valor da segurança jurídica tendo como momento de sua formação o instante em que da decisão proferida não cabe mais nenhum recurso. A partir daí os efeitos da coisa julgada recairão sobre o objeto do litígio, conforme leciona o Professor Arruda Alvim:

Exatamente sobre o objeto litigioso, porém, é que passará a autoridade da coisa julgada, isto é, definitivamente decidido o pedido do autor, tendo em vista o bem da vida consubstanciado em tal pedido, não mais lícito será a ninguém rediscutir a respeito, porque pesa, sobre tal bem da vida, a autoridade da coisa julgada. Desta forma a coisa julgada, liga-se diretamente à defesa do bem da vida atribuindo ao autor, ou inversamente, à declaração negativa do direito do autor, no sentido de não lhe caber aquele determinado bem da vida, ou, ainda, em outras palavras à absoluta incolumidade da eficiência da sentença.⁴¹

Para Rodrigo Chinini Mojica a coisa julgada em matéria Tributária é:

Uma situação jurídica que se forma a partir do trânsito em julgado de decisão judicial de cognição exauriente de mérito (*res iudicata*) - na qual se solucionou uma crise de direito material tributário -, situação jurídica a partir da qual o conteúdo do comando sentencial adquire o atributo da imutabilidade (*autorictas rei iudicatae*).⁴²

Definida, ainda que brevemente, a coisa julgada em matéria tributária, importa adentrar no problema cerne do trabalho.

CAPÍTULO III

⁴¹ ALVIM, Arruda. **Ação Declaratória Incidental**. São Paulo: Revista de Processo. vol. 20. p. 09 – 55, out./ dez. 1980. *apud*. GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. **Coisa Julgada em Matéria Tributária**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2012. p. 40.

⁴² MOJICA, Rodrigo Chinini. **Coisa Julgada em Matéria Tributária e Seus Mecanismos de Revisão**. São Paulo: Verbatim, 2011. p. 79.

7. A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Um das mais importantes colunas do Estado Democrático de Direito é o princípio da segurança jurídica que se manifesta através da coisa julgada que nas relações tributárias é vista pela sociedade como uma garantia para o sujeito passivo da obrigação, ou seja, o contribuinte. Essa segurança jurídica é alcançada através de decisões que podem declarar a ilegalidade e/ou a inconstitucionalidade de uma figura tributária qualquer, ou ainda sua exigibilidade em determinado exercício.

Roque Antonio Carraza faz uma análise dos desdobramentos da segurança jurídica na seara tributária:

De fato, como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar tornar segura a vida das pessoas e das instituições.

Muito bem, o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, 'cria condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros'.

Portanto, a certeza e a igualdade são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica. Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é conferir certeza a incerteza das relações sociais (Becker), subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio. Como o Direito á a 'imputação de efeitos a determinados fatos'(Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as conseqüências de seus atos.

[...] O princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isto mesmo, só podem surgir da lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa jurídica competente.

Assim a segurança jurídica acaba por desembocar na confiança da lei fiscal, que, como leciona Alberto Xavier, 'traduz, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar seus encargos tributários com base exclusivamente na lei'.⁴³

⁴³ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional e Tributário**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 282-296. *Apud*, GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho, 2012. p.25-26.

Luiz Eduardo de Castilho Giroto observa que:

A noção do “*justo*” em matéria tributária encontra-se ligada, indissociavelmente, ao princípio da segurança jurídica, o qual confere certeza e igualdade às relações tributárias, eis que o contribuinte apenas poderá se submeter a uma imposição fiscal pautada nos estritos comandos legais.⁴⁴

Alguns doutrinadores defendem que a coisa julgada não é absoluta, podendo ter seu alcance restrito ou até mesmo ser desconstituída, quando a segurança jurídica por ela consagrada contrapor a outros princípios constitucionais de maior valor no caso concreto ou a própria Constituição Federal.

Dentre estes doutrinadores destaca-se o ministro José Augusto Delgado, que destaca que a proteção constitucional à coisa julgada, contida no art. 5º, XXXVI, da carta Magna, apenas “impede que a lei prejudique a coisa julgada, ou seja, a Constituição Federal apenas rechaçaria a irretroatividade da Lei, [...] para influir na solução dada, ao caso concreto, por sentença que já não caiba mais recurso”.⁴⁵

Mais adiante o referido Ministro afirma que:

A sentença é a vontade da lei aplicada ao caso concreto, sendo que, operando-se a coisa julgada, esta (a sentença) reveste-se de autoridade de lei entre e as partes, motivo pelo qual deve guardar obediência absoluta aos princípios da moralidade, legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e do justo.⁴⁶

Ainda segundo José Augusto Delgado a segurança jurídica, normalmente invocada para a defesa do caráter absoluto da coisa julgada deve ceder:

[...] Quando princípios de maior hierarquia postos no ordenamento jurídico são violados pela sentença, por, acima de todo esse aparato

⁴⁴ GIROTO, Luiz Eduardo de Castilho, 2012. p. 26.

⁴⁵ DELGADO. José Augusto. **Efeitos da Coisa Julgada e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista de Direito Tributário. n. 79, 1999. p. 53, *apud*, GIROTO, Luiz Eduardo de Castilho, 2012. p. 62.

⁴⁶ DELGADO. José Augusto, 1999. p. 53. *Apud*, GIROTO, Luiz Eduardo de Castilho, 2012. p. 62.

de estabilidade jurídica, ser necessário prevalecer o sentimento de justo e da confiabilidade nas instituições.⁴⁷

Por fim, sintetiza seu posicionamento com base nas seguintes considerações:

a) O princípio força da coisa julgada é de natureza relativa; b) a coisa julgada não pode sobrepor-se aos princípios da moralidade e da legalidade; c) poder Judiciário, ao decidir a lide pelos juízes que o integram, cumpre função estatal de natureza absoluta, com função destinada a aplicar, de modo imperativo, as estruturas que sustentam o regime democrático; d) a sentença judicial, mesmo coberta com o manto da coisa julgada, não pode ser veículo de injustiças; e) a carga imperativa da coisa julgada pode ser revista, em qualquer tempo, quando eivada de vícios graves e produza consequências que alterem o estado natural das coisas, que estipulem obrigações para o Estado ou para o Cidadão ou para pessoas jurídicas que não estejam amparadas pelo Direito; f) a regra do direito a coisa julgada é impositiva da segurança jurídica, porém esta não se sobrepõe a outros valores que dignificam a cidadania e o Estado Democrático; g) a garantia da coisa julgada não pode ser alterada pela lei para prejudicar, em homenagem ao princípio da não retroatividade; h) os fatos apurados pela sentença nunca transitam em julgado, por a decisão referir-se a eles com as características de tempo, modo e lugar como foram apurados; i) a coisa julgada não deve ser via para o cometimento de injustiças, de apropriações indébitas de valores contra o particular ou contra o Estado, de provocações de desigualdades nas relações do contribuinte com o Fisco, nas dos servidores com os órgãos que os acolhe, porque a Constituição Federal não permite que tanto ela alcance; j) em tema de desapropriação o princípio da justa indenização reina acima do garantidor da coisa julgada; l) a sentença transitada em julgado pode ser revista, além do prazo para rescisória, quando a injustiça nela contida for de alcance que afronte a estrutura do regime democrático, por conter apologia da quebra da moralidade, da legalidade, do respeito à constituição Federal e às regras da natureza; m) a segurança jurídica imposta pela coisa julgada está vinculada aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que devem seguir todo ato judicial”.⁴⁸

André Elali e Marcelo M. Peixoto traz as seguintes decisões envolvendo a possibilidade de revogação de isenções fiscais por prazos determinados, onde o Superior Tribunal de Justiça se manifesta nos seguintes termos, enaltecendo a segurança jurídica como valor do sistema:

⁴⁷ DELGADO. José Augusto, 1999. p. 53. *Apud*, GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho, 2012. p. 62.

⁴⁸ DELGADO. José Augusto, 1999. p. 53. *Apud*, GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho, 2012. p. 63.

Tributário – Incentivo fiscal – Isenção onerosa e com prazo determinado – Impossibilidade de ser suprimida – [...] 2. A teor do que reza o art. 178, do CTN, as isenções onerosas e com prazo certo e determinado não podem ser revogada ou modificadas por Lei, como decorrência do princípio maior da Constituição Federal, de que a Lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. (STJ – RESP. 433819 – MG 1ª T. – Rel. Min. Luiz Fux – DJU 23.09.2012).

O Tribunal Regional da 1ª Região, por sua vez, deixou claro que a coisa julgada afasta por completo a exigibilidade do tributo, em nome também da segurança jurídica:

[...] 2. Sendo amplo o provimento judicial, sem restrições acerca de um determinado exercício financeiro, a coisa julgada afasta, sem limite temporal, a exigibilidade do tributo. (TRF. 1ª R. – MAS 38000036930 – MG - 4ª T. – Rel. Des. Fed. Hilton Queiroz – DJU 24.10.2002 – p. 132).

Em outro caso, o mesmo Tribunal indeferiu pedido de contribuinte, também em nome da segurança jurídica, expressada pela coisa julgada.⁴⁹

Aqui fica claro o conflito entre dois princípios constitucionais, quais sejam, o princípio da segurança jurídica quando o Judiciário valoriza a coisa julgada e o princípio da isonomia ao admitir tratamento diferente para contribuintes em situações similares.

Segundo, Elali e Peixoto, “essa é a razão maior para se defender a relativização da coisa julgada, pois ela não pode representar a injustiça que o sistema visa justamente expurgar. E isso em qualquer ramo científico do direito, inclusive o tributário”.⁵⁰

A concepção de justiça em matéria tributária está intimamente ligada ao princípio da segurança jurídica, que busca certeza de igualdade às relações tributárias, uma vez que, o contribuinte somente será obrigado ao pagamento

⁴⁹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; **Coisa Julgada em Matéria Tributária e Sua Possível Relativização na Ordem Jurídica: Colisão de Princípios?**. In MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 26.

⁵⁰ PEIXOTO; ELALI. In MARTINS; PEIXOTO, ELALI, 2005. p. 27.

do tributo se este estiver previsto em lei, como assegura a Constituição Federal.⁵¹

7.1. SEGURANÇA JURÍDICA X JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: UM NOVO OLHAR SOBRE A COISA JULGADA DIANTE DOS INSTITUTOS DA PRESCRIÇÃO E DA DECADÊNCIA

O artigo 5º da Constituição Federal⁵² garante a inviolabilidade do direito à segurança, segundo entendimento de Humberto Bergmann Ávila, o princípio da segurança jurídica não está expresso no texto constitucional. O Autor classifica o princípio quanto a sua forma, “como uma limitação implícita, embora alguns o vejam expressamente na Constituição (art. 5º, *caput*)”.⁵³

O referido autor segue afirmando que:

O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação dedutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, *b*).

Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.⁵⁴

Para Paulo de Barros Carvalho pode se deduzir a segurança jurídica a partir dos demais princípios proclamados, pela racionalidade instaurada, pela essência do todo:

⁵¹ Art. 150 da CF/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁵² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

⁵³ ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva. 2004. p. 295.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. 2004. p. 295.

A segurança jurídica é, por excelência, um subregrimento. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação dos princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e de outro mais. Isso, contudo, em termos de concepção estática, de análise das normas enquanto tais, de avaliação de um sistema normativo sem considerarmos sua projeção sobre o meio social. Se nos detivermos num direito positivo, historicamente dado, e isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas, como também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia que as proposições apresentam; dos vínculos de cooperação e de subordinação que armam os vários da ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tessitura do todo; então será possível emitirmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado da segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles valores que operam para realizá-lo. Se a esse tipo de verificação circunscrevemos nosso interesse pelo sistema, mesmo que não identifiquemos a primazia daquela diretriz, não será difícil implantá-la. Bastaria instituir valores que lhe servem de suporte, os princípios que, conjugados, formariam os fundamentos a partir dos quais se levanta. Vista por esse ângulo, difícil será encontrarmos uma ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança.

E se o setor especulativo é o do Direito Tributário, praticamente todos os países do mundo ocidental, proclamam, na sua implicitude, essa diretriz suprema.⁵⁵

Ainda sobre princípio da segurança jurídica, Roque Carraza afirma que:

Este exige, ainda, que os contribuintes que tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isso mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente. Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no princípio da confiança na lei fiscal, que, como leciona Alberto Xavier, “traduz-se, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei”.⁵⁶

O princípio da segurança jurídica faz parte do conjunto de elementos que compõe o Estado Democrático de Direito que se formam segundo José Joaquim Gomes Canotilho em torno de dois conceitos:

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica. Revista de Direito Tributário, Vol. 61, 1994. p. 86.

⁵⁶ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Tributário Constitucional. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 406.

O da estabilidade das decisões dos poderes públicos, que não podem ser alteradas senão quando concorrerem fundamentos relevantes, através de procedimentos legalmente exigidos; o da previsibilidade, que se reconduz à exigência de certeza e calculabilidade, por parte dos cidadãos.⁵⁷

Cleide Previtalli Cais afirma que é em decorrência do princípio da segurança jurídica que nascem os demais, “uma vez que a certeza do direito leva a pacificação social, que se forma a luz das regras, fundamentalmente morais que por sua vez é o alicerce do Estado Democrático de Direito”.⁵⁸

A Constituição da República Federativa do Brasil anuncia em seu preâmbulo,⁵⁹ a instituição de um Estado Democrático que tem como valor supremo, dentre outros, a segurança. Segundo Leandro Paulsen:

Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de Direito constitui, por si só, uma referência de segurança.⁶⁰

Ainda segundo Leandro Paulsen:

[...] Todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária. O conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada. A compreensão das garantias dos artigos 150, I (legalidade estrita), 150, III, a (irretroatividade), b (anterioridade de exercício) e c (anterioridade nonagesimal mínima), e 195, § 6º (anterioridade nonagesimal das contribuições de seguridade social), da Constituição como realizadoras da certeza do direito no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos permite que se perceba mais adequadamente o

⁵⁷ CANOTILHO, José Joaquim; **Direito Constitucional**. 6 ed. p. 252. In WAMBIER, Tereza Arruda Alvim e MEDINA, José Miguel Garcia. **Relativização da Coisa Julgada**. In DIDIER JR, Fredie (Coord.), 2008. p. 385.

⁵⁸ CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 3 ed. Revista dos Tribunais. São Paulo: 2001. p. 31.

⁵⁹ Enfatiza o Preâmbulo da CF/88 que: Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

⁶⁰ Paulsen Leandro, 2012. P. 47.

alcance de cada uma e o acréscimo de proteção que representam relativamente às garantias gerais da legalidade relativa (art. 5º, II, da CF), do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVIII, da CF).⁶¹

O princípio da segurança jurídica é de fundamental importância para o Direito Tributário como afirma Cleide Prevatalli:

Representando a origem de diversos mandamentos constitucionais, como resulta do art. 37 da Constituição Federal que determina à administração pública a obediência dos princípios da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e o da legalidade.⁶²

No sistema tributário pode se observar os efeitos desses princípios, quando é dado ao contribuinte a necessária segurança nas relações entre os cidadãos e o Fisco. É nesse sentido que se busca a Justiça Tributária no sentido de se fazer prevalecer à efetiva aplicação dos princípios, da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade entre outros a cada caso concreto.

Regina Helena Costa entende que:

O valor justiça deve nortear a atividade tributária tanto no plano da função legislativa quanto em nível de administração fiscal. E a justiça tributária revela-se prioritariamente, como expressamente apontado, na conjugação do princípio da isonomia e de seus desdobramentos – generalidade e capacidade contributiva -, sendo que deste último se extraem as diretrizes da equitativa distribuição da carga tributária, da progressividade e da não-confiscatoriedade”.⁶³

Segundo Roberto Wagner Lima Nogueira justiça tributária é uma ideia de difícil definição, uma vez que o próprio vocábulo justiça, gênero do qual é espécie, já é bastante subjetivo. Em artigo sobre a justiça tributária, o autor afirma que:

Viver eticamente é viver conforme a justiça [...] o princípio da justiça tributária encontra vida, alma e impulso na virtude da justiça. [...] É preciso distinguir (não separar!) o direito tributário, enquanto sistema de veículos introdutores de normas jurídicas na dicção de Paulo de

⁶¹ Paulsen Leandro, 2012. P. 47.

⁶² CAIS, Cleide Prevatalli, 2001. P. 31.

⁶³ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** – exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 384

Barros Carvalho, da justiça tributária, o primeiro, quer ser racional, seguro, rigoroso e acima de tudo funcional; já a segunda, está mais voltada para aquelas qualidades do espírito humano, tais como, amor, compaixão, solidariedade, transparência, harmonia, que sobejam em muito os enunciados prescritivos da ordem jurídico-tributária. [...] A vela é o direito tributário, e a chama é a justiça tributária, objetivo da prática transformadora, conseqüentemente, da prática ética para nos tornarmos pessoas melhores, logo, contribuintes e entes tributantes mais justos.⁶⁴

Sendo assim, a coisa julgada no direito tributário visa dar estabilidade as relações entre o fisco e o contribuinte, pois bem, o que dizer quando uma decisão já transitada em julgado determinar de forma equivocada a extinção do crédito tributário sob a alegação de prescrição ou decadência prejudicando a Fazenda Publica? Será justo permitir que o Estado seja prejudicado por essa decisão em nome da segurança jurídica? Será moral, justo ou legal, privar o fisco de cobrar um tributo que lhe é devido em nome da coisa julgada? Será que nesse caso o direito em nome da coisa julgada e da segurança jurídica não estaria ferindo um dos princípios do direito público que visa o bem da coletividade - e os bens do Estado é de todos -, já que nesse caso estaria favorecendo um particular? Ou será que esse seria um caso onde se poderia relativizar a coisa julgada por se tratar de decisão equivocada em relação aos institutos da prescrição e da decadência que se refere o artigo 156 do CTN, com base nos preceitos, da justiça, da moralidade, da legalidade, da isonomia e de outros princípios Constitucionais.

Partindo dos ensinamentos de José Augusto Delgado, de que a ciência do direito é formada pela soma de conhecimentos práticos e humanos considerados de forma conjuntural e que visa regular as relações da sociedade, seja com seu semelhante, seja na relação com o Estado. Temos que a ciência do direito é essencialmente normativa, “portanto, deve ser

⁶⁴ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Justiça tributária e a Emenda Constitucional nº 39/2002. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 63, 1 mar.2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3840>>. Acesso em: 2 jun. 2013.

vinculada à realidade do mundo, que recebe a sua aplicação, e ao estado das coisas”.⁶⁵

Entendemos que a injustiça não deve ser aceita por qualquer que seja o ramo do Direito e que os princípios de justiça, moralidade e legalidade devem prevalecer diante da coisa julgada quando esta se tratar de decisões equivocadas. Nesse sentido compreendemos ser possível relativizar a coisa julgada quando se tratar de decisões equivocadas no reconhecimento da prescrição ou decadência, tendo em vista que, a ciência jurídica tem o objetivo de buscar justiça ao regular as relações sociais nos casos concretos buscando sua consolidação, pautada nos princípios da moralidade e da legalidade.

O Ministro José Augusto Delgado assevera que na:

Época contemporânea não há lugar para imposição de ideias como as pregada por Ernest Roguin, de que o estudo das relações jurídicas com isenção total de qualquer consideração do justo ou do injusto, sem se considerar os aspectos objetivos e subjetivos dos fatos e das verdades que se vinculam ao âmbito desses fenômenos.

Na atualidade a função da ciência jurídica é, além de impor regras ao comportamento individual e social do homem e do Estado, garantir o fortalecimento das instituições responsáveis pelo desenvolvimento da pessoa humana e zelar pela valorização de entidades guardiãs de valores específicos, como são os que defendem a obediência rigorosa aos princípios da legalidade, moralidade, da eficácia, da publicidade, da impessoalidade e da justiça.⁶⁶

José Augusto Delgado afirma ainda que a estabilização das relações jurídicas se deve a:

Obediência ao princípio da moralidade na aplicação e interpretação do direito. [...] ao princípio da moralidade subordina-se qualquer conduta estatal ou privada. [...] a supremacia do princípio da moralidade exige que o Estado, por qualquer um dos seus três

⁶⁵ DELGADO, José Augusto. **Efeitos da Coisa Julgada e Seus Princípios Constitucionais.** In MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 235.

⁶⁶ DELGADO. José Augusto. In MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 236.

poderes, atue de modo subordinado as suas regras e seja o condutor dos valores a serem cumpridos pela organização social.

No particular, a decisão judicial, expressão maior da atuação do Poder Judiciário, deve expressar compatibilidade com a realidade das coisas e dos fatos naturais, harmonizando-se com os ditames constitucionais e ser escrava da moralidade e da legalidade.

O Estado, em sua dimensão ética, não protege a sentença judicial, mesmo transitada em julgado que bate de frente com os princípios da moralidade e da legalidade, que espelhe única e exclusivamente vontade pessoal do julgador e que vá de encontro à realidade dos fatos.

A moralidade está ínsita em cada regra posta na Constituição e em qualquer mensagem de cunho ordinário ou regulamentar. Ela é comando com força maior e de cunho imperativo, reinando de modo absoluto sobre qualquer outro princípio, até mesmo sobre o da coisa julgada. A moralidade é a essência do Direito.

O Poder Judiciário, ao entregar a sentença ao mundo jurídico e ao reconhecer, por decurso de tempo, a sua força de coisa julgada, está atuando como Estado. Este “não é fonte de uma moral segundo suas próprias razões, como se fosse um fim e a sociedade um meio [...]”.⁶⁷

É sabido por todos que a coisa julgada tem proteção constitucional e infraconstitucional. Para José Augusto Delgado a proteção dada a este instituto pelo legislador constituinte é apenas no sentido de “configurar o limite posto no art. 5º, XXXVI, da CF, impedindo que a lei prejudique a coisa julgada”.⁶⁸

Segue afirmando que:

A força da sentença alcança estágio de coisa julgada, portanto, autoridade de lei entre as partes, pelo que os seus efeitos deve prestar homenagem absoluta aos princípios da moralidade, da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, e do justo.

Considerando-se, desde logo, que a coisa julgada não abrange os motivos da sentença, a verdade dos fatos ou a apuração de questões prejudiciais, salvo, no referente a estas, se existir declaração incidente, expedida com obediência ao art. 470, do CPC.

Influi para a pretensão deste estudo a questão de não transitar em julgado a verdade dos fatos, isto é, a impossibilidade de se ter como imutável a decisão expedida pelo juiz com referência aos fatos, especialmente quando essa manifestação viola a realidade natural das coisas, a situação fática verdadeira e os princípios constitucionais.⁶⁹

⁶⁷ DELGADO. José Augusto. *In* MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 236 a 238.

⁶⁸ DELGADO. José Augusto. *In* MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 240.

⁶⁹ DELGADO. José Augusto. *In* MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 245.

Wellington Moreira Pimentel lembra que “a verdade dos fatos, vale dizer, a apreciação sobre os fatos que o juiz haja feita, sobre os quais terá lastreado a sentença, também não faz coisa julgada”.⁷⁰

O referido autor explica que “o princípio *secundum allegata et probata iudex judicare debet* impõe que o juiz julgue segundo a prova dos autos, o que entretanto, não o coloca a salvo dos erros e enganos na sua apreciação”.⁷¹

Segue advertindo que:

A verdade dos fatos, se incluída entre os limites da coisa julgada, tornando-se a verdade legal, pode não resistir ao cotejo com a real verdade dos fatos. Se bem que a autoridade da coisa julgada se faça em favor do ideal de segurança das relações jurídicas, um dos que o Direito busca alcançar, parece evidente que aquela estaria comprometida irremediavelmente se, com a imutabilidade da sentença, ficasse a verdade dos fatos, em que aquela se fundamentou, desafiando a verdade real.⁷²

Discorrendo sobre a questão das sentenças já transitadas em julgado carregadas de injustiças e contrárias a moralidade, à realidade dos fatos e à Constituição, José Augusto Delgado assegura que:

Há de se ter como certo que a segurança jurídica deve ser imposta. Contudo, essa segurança jurídica cede quando princípios de maior hierarquia postos no ordenamento jurídico são violados pela sentença, por ser necessário, acima de todo esse aparato de estabilidade jurídica, prevalecer o sentimento de justo e da confiabilidade nas instituições.

Não é demais lembrar que os fatos originariamente examinados pela sentença nunca transitam em julgado (art. 469, II, CPC). Podem conseqüentemente, ser revistos em qualquer época e produzem novas situações jurídicas, em situações excepcionais.⁷³

⁷⁰ PIMENTEL, Wellington Moreira. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Vol. III. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 563 e ss. *Apud*, DELGADO, José Augusto. *In* MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 245.

⁷¹ PIMENTEL, Wellington Moreira. p. 563 e ss. *Apud*, DELGADO, José Augusto. *In* MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 246

⁷² PIMENTEL, Wellington Moreira. p. 563 e ss. *Apud*, DELGADO, José Augusto. *In* MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 246

⁷³ DELGADO. José Augusto. *In* MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 251.

Fica-nos evidente a preocupação da Doutrina em relação as sentenças injustas, que violam a moralidade, a legalidade e os princípios constitucionais.

Em seu trabalho “Efeitos da Coisa Julgada e os Princípios Constitucionais”, o eminente Ministro cita o doutrinador Gustav Boehmer que também manifesta sua preocupação em relação as sentenças injustas sugere o autor acima citado, que:

Por supuesto que no deja discutir-se que una sentencia firme substancialmente injusta, que reconoce o deniega injustamente el derecho que se há ejercitado, tenga fuerza creadora de Derecho para dar nacimiento ou para destruir la relación jurídica concreta que há sido objeto de la litis. La llamada teoría de la fuerza de cosa juzgada de Derecho material(materiellrechtliche Rechtshrafttheorie), dominante hasta el comienzo del siglo XX, que sostenía esta concepción há sido combatida desde entonces com importantes razones. Especialmente se le há opuesto que es inconciliable com la generalmente reconocida fuerza de cosa juzgada ‘relativa’, que limita a las partes en el proceso. Por supuesto que si trata de simples pretensiones de entrega cuya eficacia de Derecho material no va más allá de las partes, la fuerza de cosa juzgada de la sentencia injusta se manifiesta com el hecho de que el actor adquiere un crédito inexistente contra el demandado o pierde el que existía. Pero tan pronto están en discusión derechos absolutos, la atribución injusta de una pretensión de propiedad ou de un derecho hereditario, no significa que el acton también adquiera frente a terceras personas la propiedad o el derecho hereditario y pueda contar con ello, y la sentencia que injustamente rechaza la demanda tampoco puede significar que el actor pierde el derecho que se le deniega incluso en relación com terceros y que ya no puede hacerlo valer frente a ellos.

[...]

La fuerza de cosa juzgada de sentencias materialmente injustas tine, sin embargo, sus limites. Ya Kohler pronunció la célebre afirmación: ‘Debe hacerse pleno honor a la cosa juzgada y reconocerse totalmete la importancia social de una sentencia firme, pero no hay que exagerar las cuestiones jurídicas haciendo de ellas un tabú sagrado’. También la apelación a la intangibilidad de decisiones estatales puede representar el ejercicio abusivo de un derecho. Determinar en qué casos esto sucederá, es un problema extremadamente delicado. Contanto más motivo sucederá así cuando el camino que la misma ley deja bierto para obtener la anulación de una sentencia firme injusta e través del procedimiento de revisión aparece muy rigurosamente delimitado, tanto objetiva como temporalmente, ne el vigente Derecho alemán. Pero, como tantas veces sucede en el Derecho material, también es característico de este caso que una estabilización legal demasiado mesquina de las reglas de Derecho formal da lugar, por reacción, a que el jus aequum penetre en la jurisprudencia apoyado en la autorización legal de las normas legales de equidad. La concreta configuración jurídica en ocasiones va más allá de lo que todavía es compatible com la confianza de los interesados y del pueblo en la constancia de la jurisprudencia y com la función del Estado dedicada de manera fundamental a mantener el

carácter intangible de los preceptos jurídicos formales y de las decisiones judiciales que hayan adquirido firmeza. Precisamente cuando se trata del derrocamiento de sentencias firmes se han manifestado de manera especial los peligros que implica la lucha del jus aequum contra el jus strictum.⁷⁴

Mais adiante na mesma obra José Augusto Delgado cita ainda Humberto Theodoro Junior em parecer que faz referência ao direito positivo e os preceitos morais, nesse sentido o referido autor registra que:

A justiça é anterior ao Direito e é em seu nome que historicamente se forjam os ordenamentos jurídicos. É um dado ético antes de jurídico. Daí que, sob a forma de princípio, o justo penetra todo o sistema jurídico e se faz presente como a maior força influente sobre os métodos e critérios de interpretação e aplicação das normas jurídicas. Aos princípios morais a todo instante recorrem não só os interpretes como o próprio legislador. Até mesmo a Lei Maior deles se vale para estruturar o Estado e traçar as regras e garantias fundamentais.

[...]

Mas é no art. 37 da Constituição vigente que se consagrou com todo destaque quais seriam os fundamentos da atuação da Administração Pública e ali o legislador maior teve o cuidado de especificar a sua sujeição obrigatória ao princípio da moralidade.⁷⁵

Analisando os ensinamentos de Humberto Theodoro Junior, José Augusto Delgado acolhe e conclui que não pode conceber força absoluta a coisa julgada quando ela “Atenta contra a moralidade, contra a legalidade, contra os princípios maiores da Constituição Federal e contra a realidade imposta pela natureza”.⁷⁶

Continua o já citado Autor:

Não posso aceitar, em sã consciência, que, em nome da segurança jurídica, a sentença viole a Constituição Federal, seja veículo de injustiça, desmorone ilegalmente patrimônios, obrigue o Estado a pagar indenizações indevidas, finalmente, que desconheça que o branco é branco e que a vida não pode ser considerada morte, nem vice-versa.

⁷⁴ BOEHMER, Gustav. **El Derecho Atraves de la Jurisprudencia: su Aplicación y Creación**. Traduzida e anotada por José Puig. Barcelona: Bach. *Apud*, DELGADO, José Augusto. In MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 253-254.

⁷⁵ THEODORO JR, Humberto. *Apud*, DELGADO. José Augusto. In MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 258-259.

⁷⁶ DELGADO. José Augusto. In MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 259.

Mais adiante lembra que no preâmbulo da Constituição Federal traz que:

A finalidade do Estado brasileiro é assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceito, fundada na harmonia social.

Ora, sendo o Judiciário um dos poderes do Estado com a obrigação de fazer cumprir esses objetivos, especialmente, o de garantir a prática da justiça, como conceber como manto sagrado, intocável, coisa julgada que faz o contrário? A resposta está no afirmado por Luiz Vicente Cernicchiaro, citado por Humberto Theodoro Junior no parecer já referido:

A lei precisa ajustar-se ao princípio. Em havendo divergência urge prevalecer a orientação axiológica. O Direito volta-se para realizar valores, pois o Direito é o trânsito para caracterizar o justo [...]. O Judiciário tem importante papel político [...]. As decisões corretas devem estar finalisticamente orientadas para o justo [...]. Lei iníqua, impeditiva de realização plena do Estado de Direito Democrático, precisa se repensada. O juiz, repita-se deve recusar aplicação à lei iníqua, injusta. Impõe – se – lhe invocar princípios. Só assim, a interpretação será sistemática. Criar, se necessário, a norma para o caso concreto.⁷⁷

Com o intuito de reforçar ainda mais e dar ênfase a preocupação com os reflexos da coisa julgada José Augusto Delgado faz referência aos ensinamentos de Paulo Roberto de Oliveira Lima que escreveu sobre o tema:

No que respeita a coisa julgada, a própria legislação carece de alterações para dar ao instituto novas cores, sem o que arrisca-se a própria eficiência do Direito. Às alturas a que se eleva o valor da isonomia, não permite mais que o sistema jurídico, em homenagem à segurança, mantenha decisões díspares para casos iguais, rompendo com vários cânones constitucionais, em holocausto à intangibilidade da coisa julgada [...].⁷⁸

Em fim o Autor conclui sobre o tema que:

Fascinante é, na atualidade, o reestudo da coisa julgada e dos seus efeitos. A busca da fixação de novos princípios a regê – lá só tem sentido se for voltada a fazer imperar a moralidade, a legalidade e a certeza do justo nas decisões judiciais. A tanto devem se curvar a doutrina e a jurisprudência, em uma homenagem à cidadania. Muito tem a se investigar. Nunca há de ser admitido, como culto constante à

⁷⁷ DELGADO, José Augusto. *In* MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 259-260.

⁷⁸ CERNICCHIARO, Luiz Vicente. **Direito Alternativo**. Revista Forense. N 7. 1997. p. 36 – 37. *In* MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 260.

democracia e aos valores que ela apregoa, ser a coisa julgada utilizada para a prática de estelionatos pelas vias processuais, desconhecendo-se os princípios éticos presentes em qualquer tipo de relação (financeira, econômica, política, social, educacional, religiosa, comercial, industrial e, especialmente, jurídica – material ou formal).⁷⁹

Porém, a relativização da coisa julgada deve ser entendida como medida excepcional, devendo ser aplicada somente nos casos em que a coisa julgada viesse a ferir outros princípios tidos como superiores ou de maior relevo, tais como os da justiça, constitucionalidade, moralidade, e proporcionalidade.

Com o intuito de dar pertinência a mitigação da coisa julgada, Dinamarco propõe, em casos excepcionalmente graves, um juízo comparativo entre a coisa julgada e a grandeza de outros valores éticos, políticos, humanos, que também alcançam à condição de garantia constitucional, conclui o autor:

[...] não estou a postular a sistemática desvalorização da *auctoritas rei judicae* mas apenas o cuidado para situações extraordinárias e raras, a serem tratadas mediante mediante critérios extraordinários. Que Cabe aos juízes de todos os graus jurisdicionais a tarefa da descoberta das extraordinariedades que devam conduzir e flexibilizar a garantia da coisa julgada, recusando-se a flexibilizá-la sempre que o caso não seja portador de absurdos, injustiças graves, transgressões constitucionais etc. [...]

A linha proposta não vai ao ponto insensato de minar imprudentemente a *auctoritas rei judicae* ou transgredir sistematicamente o que a seu respeito assegura a Constituição Federal e dispõe a Lei. Propõe-se apenas um trato extraordinário destinado a situações extraordinárias com objetivo de afastar absurdos, injustiças flagrantes, fraudes e infrações à Constituição – com a consciência de que providências destinadas a esse objetivo devem ser tão excepcionais quanto é a ocorrência desses graves inconvenientes. Não me move o intuito de propor uma insensata inversão, para que a garantia da coisa julgada passasse a operar em casos raros e sua infringência se tornasse regra geral.⁸⁰

Nesse sentido podemos observar que a doutrina e o poder judiciário se inclinam a fazer uma nova leitura sobre o instituto da coisa julgada, isso porque não se pode negar a evolução do Direito nem tão pouco ir contra os anseios da sociedade na busca incessante pela justiça em cada caso concreto. Acerca do tema o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul tem entendido que havendo erro material na sentença mesmo que já transitada em julgado, este deve ser reconhecido a qualquer tempo.

No julgado adiante referido, foi possível verificar a relativização da coisa julgada a partir do erro material da sentença transitada em julgado.

⁷⁹ DELGADO, José Augusto. In MARTINS; PEIXOTO; ELALI (Coords.), 2005. p. 270.

⁸⁰ DINAMARCO, **Cândido Rangel. Relativizar a Coisa julgada Material.** Revista de Processo. São Paulo: Vol. 109, p. 9-37, 2003. *Apud.* GIROTTTO, Luiz Eduardo de Castilho, 2012. p. 64.

Veja-se a EMENTA:

AGRAVO E AGRAVO REGIMENTAL CONHECIDO COMO AGRAVO. APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. DIFERENÇAS DE VALORES DAS CDAS. COISA JULGADA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE ACOLHIDA, NO PONTO, COM TRÂNSITO EM JULGADO. Há coisa julgada em relação às alegadas diferenças de valores das CDAs, tendo em vista o acolhimento da exceção de pré-executividade, transitada em julgado, determinando o prosseguimento da execução, conforme a nova CDA juntada aos autos pelo exequente. NULIDADE DA CDA. FALTA DE INDICAÇÃO DE LIVRO E FOLHA DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece da apelação quanto à alegada ausência de indicação do livro e folha da inscrição em dívida ativa porque consta expressamente na CDA, restando ausente o interesse processual da parte. NULIDADE DA CDA. INOCORRÊNCIA. MULTIPLICIDADE DE EXERCÍCIOS NA MESMA CERTIDÃO. INDIVIDUALIZAÇÃO DE VALORES. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO ART. 202 DO CTN. MULTIPLICIDADE DE TRIBUTOS. INEXISTÊNCIA. A CDA possui presunção de liquidez e certeza, nos termos do art. 3º da LEF. Não é nulo o título executivo fiscal que atende aos requisitos do art. 202 do CTN, englobando vários exercícios, desde que devidamente discriminados, com referência à origem do principal e natureza da dívida, sendo possível identificar o termo inicial, com discriminação de valor principal, atualização, juros e multa aplicados, em consonância com o art. 2º, § 5º, da Lei nº 6.830/80. Precedentes do TJRS. Não se verifica, no caso, a cobrança de vários tributos, uma vez que não incluída na CDA a Taxa de Coleta de Lixo em conjunto com o IPTU, sendo indevida qualquer discussão a respeito da referida taxa. EXCESSO DE EXECUÇÃO. DUPLICIDADE DA COBRANÇA EM RELAÇÃO A UM EXERCÍCIO. NÃO DEMONSTRADA. Não comprovado o excesso de execução, restando ausente a demonstração da duplicidade de cobrança em relação a um exercício. PRESCRIÇÃO. FLUÊNCIA. TERMO INICIAL. INTERRUPTÃO. MARCO RELEVANTE. INTERVENÇÃO ESPONTÂNEA DO DEVEDOR. O prazo de prescrição para a propositura da ação de cobrança instaura-se com a constituição definitiva do crédito tributário, e interrompe-se pela intervenção espontânea do devedor no processo [equivalente à citação - art. 214, § 1º, do CPC]. Relator vencido, no ponto. ERRO MATERIAL NO DISPOSITIVO SENTENCIAL. CORREÇÃO DE OFÍCIO. Correção de ofício do erro material existente erro material no dispositivo sentencial. AGRAVO DA EXECUTADA DESPROVIDO, À UNANIMIDADE. AGRAVO DO MUNICÍPIO PROVIDO, POR MAIORIA, VENCIDO O RELATOR.⁸¹

⁸¹ Tribunal de Justiça do RS Vigésima Segunda Câmara Cível, Agravo nº 70047905112, Relator: Mara Larsen Chechi, Julgado em 19/04/2012. Disponível em www.tjrs.jus.br. Acesso em 04/06/2013.

O Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro, ao enfrentar a temática, ressaltou que a coisa julgada em casos onde há erro material como adiante se pode observar:

Oportuno salientar, que a prescrição não se opera somente pela inércia do credor, mas também pelo decurso do prazo prescricional respectivo.

Cabe ainda ressaltar, a existência de erro material na sentença, ora reconhecido, tendo em vista que a fundamentação é no sentido de declarar a prescrição em relação aos exercícios de 1996 a 1998 e determinar o prosseguimento da execução em relação aos exercícios de 1999 e 2000, constando, equivocadamente, no dispositivo sentencial, o reconhecimento da prescrição em relação aos exercícios de 1998, 1999 e 2000, devendo ser corrigido, para efeito de constar a declaração de prescrição em relação aos exercícios de 1996 a 1998 tão-somente.

Assim, pode a coisa julgada ser relativizada a partir dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade entre outros que podem se aplicados a cada caso concreto.

A verdade é que quando direitos são violados, os princípios da justiça e da igualdade não são observados em determinados casos, estes merecem uma nova apreciação por parte do judiciário. Como vemos o fundamento de manutenção da segurança jurídica não justifica a imutabilidade da coisa julgada.

8. CONCLUSÃO

O Direito opera em favor da sociedade regulamentando as relações entre os cidadãos e entre os cidadãos e o Estado, impedindo que as normas sejam violadas com o objetivo de cometer e ou acobertar injustiças.

Apesar de estarmos vivendo em uma sociedade individualista e capitalista onde cada um está preocupado com seus próprios interesses, verifica - se uma crescente preocupação com o sentimento de justiça, com o objetivo de fazer prevalecer os princípios elencados na Constituição Federal. Partindo dessa preocupação é que surge na doutrina a tese de relativização da coisa julgada. Essa tese pautada nos princípios da moralidade, legalidade, e da

justiça, entre outros, busca rever sentenças já transitadas em julgado, mas que de alguma forma servem de veículo para o cometimento de injustiças.

Há uma grande discussão por parte da Doutrina, de um lado os contrários a relativização que defendem a coisa julgada como algo absoluto e intocável, base do Estado Democrático de Direito, do outro lado, temos os que defendem a relativização das decisões quando estas forem injustas, sob os argumentos de que nenhum princípio é absoluto nem mesmo o da coisa julgada, e que nos casos onde há conflito entre os princípios constitucionais estes devem ser resolvidos pela ponderação pela valoração dos princípios, pois a valoração dos princípios varia de acordo com cada caso concreto, ou seja, nosso ordenamento jurídico é pautado em vários princípios elencados na nossa Carta Magna e que por esse motivo não se pode privilegiar um único em toda e qualquer circunstância. É indiscutível a importância da coisa julgada enquanto fenômeno ligado a segurança jurídica, o que se discute e o que não se pode mais permitir é que lhe seja atribuído valor superior a própria finalidade do direito que é garantir a paz social, mas claro que isso é uma exceção e só deve ser aplicado aquelas situações em que as decisões violem direitos fundamentais.

Deste modo, como foi visto o fenômeno da relativização da coisa julgada deve ser estudado para uma maior compreensão e aplicação em qualquer ramo do direito, tendo em vista que mesmo a parte favorável a relativização entende que não se pode relativizar toda e qualquer decisão, mas somente aquelas que violem os direitos fundamentais, garantindo assim que a justiça seja feita em cada caso concreto.

Por tratar o direito de um todo no qual se divide apenas para efeito de estudo, certo é que a coisa julgada tem os mesmos efeitos para todas as áreas do direito, nesse sentido a questão da relativização também é discutida no âmbito do direito Tributário. Nas questões que envolvem o contribuinte e o Fisco, por se tratar de uma relação jurídica também deve ser pautada nos princípios da moralidade, da legalidade, da justiça e dos demais princípios constitucionais, por esse motivo é que se houverem injustiças em uma sentença que envolva a Fazenda Pública e o contribuinte, há está poderá ser

aplicado, com base nos mesmos preceitos, a relativização da coisa julgada tributária.

Com a verificação da problemática derivada do estudo do tema, nota-se que, não é mais possível aceitar as injustiças cometidas por decisões equivocadas em nome da coisa julgada e da segurança jurídica, que não é possível se manter a paz social com base numa falsa justiça.

No caso concreto, o aplicador do direito deverá observar se naquele caso há uma situação de injustiça que imponha numa situação de mudança de posicionamento. É nesse sentido que se fala em ponderação dos princípios, pois a cada caso, muda a valoração da importância atribuída a determinados valores.

Assim, devemos, respeitar aquilo que se tem de melhor no ordenamento jurídico brasileiro, que são os direitos e garantias constitucionais mais, sem esquecer que nenhum postulado é superior ao outro, pois todos tem previsão constitucional. O que o operador do direito deve fazer é levar em consideração as circunstâncias de cada caso concreto e colocá-la à luz dos valores do sistema, pois a cada situação, um valor terá seu grau específico de importância. É Nesse sentido que somos favoráveis a relativização da coisa julgada também em matéria tributária, tendo em vista que prevalecendo a ideia de imutabilidade da coisa julgada, estaremos diante de decisões contrárias a ideia de justiça assegurada por meio de inúmeros princípios Constitucionais.

9. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria de Los Derechos Fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 2002. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalães; ELALI André. **Coisa Julgada Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2002.

ALVIM, Arruda. **Ação Declaratória Incidental**. Vol. 20. São Paulo: Revista de Processo, 1980. In GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. **Coisa Julgada em Matéria Tributária**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2012.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2004.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do RS. Vigésima Segunda Câmara Cível**, Agravo nº 70047905112. Município de Sapucaia do Sul e Tripasul Indústria Beneficiadora de Tripas S/A. Relator: Mara Larsen Chechi, Julgado em 19/04/2012. Disponível em www.tjrs.jus.br. Acesso em 04/06/2013.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Relativização da Coisa Julgada Material**. In DIDIER JUNIOR, Fredie. **Coleção Temas de Processo Civil**. 2 ed. Salvador: 2008.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6 ed. In WAMBIER, Tereza Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. **O Dogma da Coisa Julgada – Hipóteses de Relativização**. In DIDIER JR, Fredie. **Relativização da Coisa Julgada**. Salvador: Podivm, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004

CARVALHO, Paulo de Barros. **O Princípio da Segurança Jurídica**. Revista de Direito Tributário, Vol. 61, 1994.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**. Trad. Bras. De J. Guimarães Menegale. Vol. I. São Paulo: Saraiva 1969.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BRASIL, **Constituição Federal/88**. 18 ed: São Paulo: Saraiva. 2012.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** – exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DELGADO, José Augusto. **Efeitos da Coisa Julgada e os Princípios Constitucionais**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1999. In GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. **Coisa Julgada em Matéria Tributária**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2012.

DELGADO, José Augusto. **Efeitos da Coisa Julgada e os Princípios Constitucionais**. In Nascimento, Carlos Valder (Coord.). **Coisa Julgada Inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. Vol. III. 6 ed. Malheiros. São Paulo: 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Relativizar a Coisa Julgada Material**. In NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). **Coisa Julgada Inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

DINAMARCO, **Cândido Rangel**. **Relativizar a Coisa julgada Material**. In GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. **Coisa Julgada Inconstitucional em Matéria Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012.

GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. **Coisa Julgada Inconstitucional em Matéria Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e Autoridade da Sentença**. Trad. Bras. De Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. 3 ed. Forense, 1984.

MACHADO. Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. Fortaleza: Malheiros.

MARINONE, Luis Guilherme. **Manual de Processo de Conhecimento**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI André. **Coisa Julgada Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2002.

MARINONE, Luis Guilherme. **Sobre a Chamada “Relativização” da Coisa Julgada Material**. Disponível em: <http://www.ius.com.br>. Acesso em: 17.01.2013.

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

MOJICA, Rodrigo Chinini. **Coisa Julgada em Matéria Tributária e seus Mecanismos de Revisão**. São Paulo: Verbatim, 2012.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Justiça Tributária e a Emenda Constitucional nº 39/2002. Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 63, 1 mar.2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3840>>. Acesso em: 2 jun. 2013.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André. **Coisa Julgada em Matéria Tributária e Sua Possível Relativização na Ordem Jurídica: Colisão de Princípios?** In MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André. **Coisa Julgada Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Teoria Geral do Processo civil**. 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Curso de Processo Civil**. Vol. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1987.

THEODORO JR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 39 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

THEODORO JR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I. 52 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Processo Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

WAMBIER, Tereza Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. **O Dogma da Coisa Julgada: Hipóteses de Relativização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

**CENTRO UNIVERSITÁRIO METODISTA, DO IPA
CURSO DE DIREITO**

Adriana Graciano Tavares

**RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA DE DIREITO
TRIBUTÁRIO**

**PORTO ALEGRE
2013**

