

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

Faculdade de Direito

Curso de Direito

LUCAS BELLINATTI BIANCHI

**COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE SOB A  
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**SÃO PAULO**

**2022**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

Faculdade de Direito

Curso de Direito

LUCAS BELLINATTI BIANCHI

**COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE SOB A  
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Professora Doutora Isabela Bonfá de Jesus.

**SÃO PAULO**

**2022**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a minha querida orientadora, Professora Doutora Isabela Bonfá de Jesus, inicialmente, pelo privilégio de ser seu orientando, mas, também, pelos ensinamentos, colaboração, orientação e, principalmente, pela compreensão durante a elaboração do presente trabalho.

A todos os meus professores que, durante minha graduação, contribuíram para que pudesse entender o Direito e aplicá-lo na prática.

Aos meus pais, Fernando e Graziela, que me proporcionaram a felicidade de poder realizar minha graduação no Curso de Direito e, em todos os momentos, estiveram ao meu lado me apoiando e dando forças para que pudesse trilhar meu caminho.

A minha namorada, Luana Rios, por todo o amor, companheirismo, paciência e incentivos, que me fizeram mais forte para encarar todos os desafios e problemas enfrentados.

E, por fim, ao meu amigo de longa data, Fernando Bianchi, que aqui novamente cito, não na figura de pai, mas de eterno professor, advogado e exemplo de profissional, que sempre me entusiasmou e provocou com o intuito de que me desenvolvesse cada dia mais. Você é, e sempre será, o meu maior mentor. Obrigado por tanto.

## RESUMO

BIANCHI, Lucas Bellinatti. **Coisa Julgada em Matéria Tributária**: Uma análise sob a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

**Resumo:** O trabalho objetiva abordar o instituto da coisa julgada em matéria tributária. A condução do tema é realizada por meio da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

**Palavras-chave:** Tributário; Processo Tributário; Coisa julgada; Limites; Jurisprudência.

## ABSTRACT

BIANCHI, Lucas Bellinatti. **Coisa Julgada em Matéria Tributária**: Uma análise sob a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

**Abstract:** The work aims to address the institution of res judicata in tax matters. The theme is conducted by analyzing the jurisprudence of the Federal Supreme Court on the issue.

**Keywords:** Tax; Tax Procedure Law; Res judicata; Limits; Jurisprudence.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA, COISA JULGADA E PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA .....</b>	<b>7</b>
1.1	ESPÉCIES DE RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS .....	7
1.2	COISA JULGADA .....	8
1.2.1	<i>Considerações sobre o instituto da coisa julgada.....</i>	<i>8</i>
1.2.2	<i>Limites objetivos e subjetivos da coisa julgada.....</i>	<i>13</i>
1.3	PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E SUA APLICABILIDADE EM RELAÇÃO AO INSTITUTO DA COISA JULGADA .....	19
<b>2</b>	<b>COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....</b>	<b>25</b>
2.1	O SENTIDO DA SÚMULA Nº 239, DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....	25
2.2	O SENTIDO DO TEMA Nº 733, DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	26
2.3	O SENTIDO DO TEMA Nº 881, DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	30
2.4	O SENTIDO DO TEMA Nº 885, DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	35
<b>3</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>39</b>
<b>4</b>	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>42</b>

# 1 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA, COISA JULGADA E PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

## 1.1 Espécies de relações jurídicas tributárias

É comum que, em cada um dos ramos do Direito, apresentem-se espécies de relações jurídicas específicas que permeiem cada um dos tipos de vínculos tidos entre os indivíduos, aos quais as normas jurídicas, por sua vez, atribuem efeitos obrigatórios.

As relações jurídicas, portanto, consistem no vínculo concretizado pela ocorrência de fatos jurídicos cujos efeitos decorrem de lei, ou seja, trata-se de relação social específica e tipificada por norma jurídica.

Não é diferente no Direito Tributário, no qual é possível observar três espécies de relações jurídicas, que podem ser classificadas como instantâneas, permanentes e sucessivas.

Segundo Teori Albino Zavascki<sup>1</sup>, a relação jurídica instantânea decorre de um fato gerador que se esgota imediatamente, em um momento determinado e sem continuidade no tempo, ou que, embora resulte de fato temporalmente desdobrado, atraia apenas a incidência da norma quando inteiramente formado.

A relação obrigacional de pagar o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis quando da ocorrência da venda de determinado imóvel é um exemplo clássico de relação jurídica instantânea.

Já a relação jurídica permanente, ou duradoura, é aquela que decorre de um suporte de incidência consistente em um fato ou situação que se prolongue no tempo<sup>2</sup>.

Para Zavascki, um exemplo de relação jurídica permanente seria a obrigação previdenciária que dá ensejo ao benefício do auxílio-doença, que tem como pressuposto a incapacidade temporária do segurado para exercer suas atividades laborativas normais, estado que, prolongado no tempo, acarreta uma espécie de

---

<sup>1</sup> ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa Julgada em Matéria Constitucional: Eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado, p. 111.

<sup>2</sup> Idem, p. 112.

incidência contínua e ininterrupta da norma, gerando a obrigação continuada de pagar a prestação.

Por fim, há ainda a relação jurídica sucessiva, a qual decorre de fatos oponíveis instantâneos, que se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada, de modo a possibilitar que recebam tratamento jurídico conjunto ou tutela jurisdicional coletiva<sup>3</sup>.

Esta última é uma das espécies de relações jurídicas que mais se mostram evidentes no Direito Tributário. Veja-se, a título de exemplo, a obrigação do contribuinte de efetuar o recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

É a partir de tais distinções em relação às espécies de relações jurídicas que a legislação e, principalmente, o Supremo Tribunal Federal delimitam os efeitos da coisa julgada em matéria tributária.

## 1.2 Coisa julgada

### 1.2.1 Considerações sobre o instituto da coisa julgada

Preliminarmente, antes que se passe ao estudo efetivo do instituto da coisa julgada, é importante consignar que, para que tal instituto processual e suas implicações sejam analisados, sobretudo no âmbito do Direito Tributário, deve-se considerar a interligação entre o Direito Constitucional e o Direito Processual Civil.

Nesse sentido, Grinover<sup>4</sup> assevera que o Direito Processual Civil e o Direito Constitucional devem ser analisados em conjunto, haja vista que o processo civil tem por objetivo efetivar garantias constitucionais disciplinadas no sistema normativo:

O direito processual não se separa da constituição; muito mais do que mero instrumento técnico, o processo é instrumento ético de efetivação das garantias jurídicas. Sobre os princípios políticos e sociais da constituição

---

<sup>3</sup> Idem, p. 112.

<sup>4</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. Os princípios constitucionais e o Código de Processo Civil. São Paulo: Bushatsky, 1975, p. 18.

edificam-se os sistemas processuais, num inegável paralelo entre o regime constitucional e a disciplina do processo.

Tudo isso, a fim de demonstrar a necessidade de que o instituto da coisa julgada seja preservado nas decisões judiciais, atinentes ao processo civil, mas também em relação ao âmbito constitucional, conferindo-se, assim, efetividade ao estado social de direito.

Diante disso e considerando a hierarquia entre as normas vigentes no ordenamento jurídico, é relevante que a análise sobre o instituto da coisa julgada tenha início na própria Constituição Federal de 1988, mais especificamente no inciso XXXVI, de seu art. 5º, que homenageia diversos direitos e garantias fundamentais:

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.

Da análise do dispositivo, pode-se depreender que o constituinte teve o intuito de elevar a coisa julgada ao patamar de garantia fundamental, afastando-se, por consequência, a possibilidade de que o instituto seja descartado ou prejudicado.

Até por isso, o instituto da coisa julgada, por ser garantia fundamental, está nas hipóteses de cláusulas pétreas definidas pelo inciso IV, do §4º, do art. 60, da Constituição Federal:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

A coisa julgada, em sua origem, deriva do latim *res judicata*, inicialmente utilizado para indicar a ideia de finalização total do procedimento de julgamento, ou seja, o encerramento de um litígio em caráter permanente, não estando sujeito a qualquer tipo de reversão ou revisão.

Com a evolução dos estudos sobre o tema, foi se sedimentando na doutrina a ideia de que a coisa julgada tornaria a sentença judicial imutável, com aplicação e efeitos fixos e determinados entre as partes envolvidas, haja vista a impossibilidade de interposição de recursos cabíveis.

É exatamente esse o sentido conferido pelo §3º, do art. 6º, da LINDB, ao instituto da coisa julgada, evidenciando-se a impossibilidade de interposição de recursos contra o *decisum*:

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

(...)

§3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.

Destaque-se, sobre este ponto, que a LINDB, ao contrário da doutrina sobre o tema, não traz qualquer menção à característica de imutabilidade do instituto da coisa julgada, mas apenas à impossibilidade de interposição de recursos.

Todavia, como brevemente adiantado mais acima, a doutrina define a coisa julgada de forma mais abrangente, como a impossibilidade de alterações em uma sentença judicial e em seus respectivos efeitos, como uma forma de conferir estabilidade às relações jurídicas.

Nessa linha são as considerações de Wambier<sup>5</sup> sobre o conceito da coisa julgada:

A coisa julgada não é um efeito da sentença ou da decisão de mérito, mas uma qualidade que se agrega aos efeitos da sentença. Não pode ser vista como um efeito autônomo da sentença (ou da decisão interlocutória de mérito). Indica a forma como certos efeitos se exteriorizam, a sua força, a sua estabilidade, a sua autoridade. Expressões como imutabilidade, definitividade, intangibilidade exprimem uma qualidade, uma propriedade, um atributo do objeto a que se referem.

---

<sup>5</sup> WAMBIER, Tereza Arruda Alvim, Primeiros comentários ao novo Código de Processo Civil: artigo por artigo. 1. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 819

Indo mais adiante, importante destacar a presença do instituto nas disposições do Código de Processo Civil, sobretudo em função da presença de uma subseção própria nos artigos 502 a 508:

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Art. 507. É vedado à parte discutir no curso do processo as questões já decididas a cujo respeito se operou a preclusão.

Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido.

O art. 502, do CPC, prevê o conceito geral da coisa julgada, dispondo que: “denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.”

Novamente fica claro o caráter de imutabilidade da decisão judicial transitada em julgado, a qual, inclusive, nos termos do art. 503, do CPC, passa a ter força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida pelo Poder Judiciário.

O referido dispositivo processual apresenta delimitações importantes à coisa julgada, sobretudo, porque dispõe que qualquer decisão judicial, seja lá sobre qual matéria versar, pode ser atingida pelo instituto.

Todavia, a ideia de coisa julgada vem sofrendo influências do direito processual moderno, dado que, atualmente, não se admite mais a imutabilidade integral da decisão judicial acobertada pelo trânsito em julgado, especialmente porque, uma vez identificada a possibilidade de a sentença incorrer em erro, deve existir algum permissivo para que haja correção.

O instituto da coisa julgada e a proteção a ele conferida pela Constituição Federal e pelas legislações infraconstitucionais são extremamente importantes ao presente Trabalho, haja vista que balizarão o estudo a respeito dos limites impostos ao instituto pelo Supremo Tribunal Federal.

### 1.2.2. Coisa julgada formal e coisa julgada material

Traçadas as considerações gerais sobre o instituto da coisa julgada, faz-se necessário abordar, ainda, uma divisão em sua classificação elaborada pela doutrina.

A coisa julgada formal diz respeito às decisões que não comportam mais a possibilidade de reversão ou revisão, produzindo efeitos dentro do próprio processo em que prolatada.

Já a coisa julgada material diz respeito às decisões que não comportam mais a possibilidade de reversão ou revisão, produzindo efeitos, porém, além do próprio processo em que tenha sido proferida.

Nesse sentido, Didier<sup>6</sup> aprofunda a distinção havida entre a coisa julgada formal e material:

Coisa julgada formal é uma categoria doutrinária. Para a parte majoritária da doutrina, coisa julgada formal se refere à indiscutibilidade e à imutabilidade de uma decisão no âmbito do processo em que proferida. É uma estabilidade endoprocessual da decisão e, por isso, distingue-se da coisa julgada

---

<sup>6</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie, Curso de direito processual civil: execução. V. 2, 7. Ed. Salvador: JusPodivm, 2017. p. 561

propriamente dita (chamada de coisa julgada material), que se projeta para fora do processo em que produzida.

A principal distinção entre as classificações doutrinárias a respeito do instituto diz respeito aos efeitos que a coisa julgada produz, ou seja, enquanto a coisa julgada material produz efeitos para além do processo, a coisa julgada formal limita-se ao processo em que prolatada.

A esse respeito, analisando-se o art. 502, do CPC<sup>7</sup>, tem-se que, para formação da coisa julgada propriamente dita, ou coisa julgada material, faz-se necessária a análise do mérito do processo.

Esse é outro ponto que evidencia a diferença entre as duas classificações, já em relação à coisa julgada formal, não é necessário que o mérito do processo seja analisado. Pode-se, neste caso, estar-se diante apenas de uma sentença que julgue extinto o processo de forma definitiva.

Para evidenciar ainda mais tais distinções, convém citar a contribuição de Bueno<sup>8</sup> sobre o tema:

Por assim dizer, denomina-se coisa julgada formal a decisão não mais sujeita a qualquer espécie de impugnação quando analisada na perspectiva endoprocessual. A coisa julgada material é aquela mesma característica de imutabilidade, analisada extraprocessualmente, isto é, como característica da imutabilidade da decisão de mérito do ponto de vista exterior.

Esses conceitos são importantes para que seja possível analisar os limites objetivos e subjetivos da coisa julgada, os quais, por sua vez, permitirão que, a depender de cada caso, a coisa julgada seja relativizada.

### 1.2.2 Limites objetivos e subjetivos da coisa julgada

---

<sup>7</sup> Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

<sup>8</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. A nova etapa da reforma do código civil. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 401

A extensão dos efeitos da decisão transitada em julgado é determinada pelos seus limites de ordem objetiva e subjetiva<sup>9</sup>.

Em outras palavras, ensina Luiz Eduardo de Castilho Giroto<sup>10</sup> que: “estabelecer os limites objetivos da coisa julgada significa verificar o que realmente transita em julgado na sentença, ou seja, quais as partes da sentença sofrem o efeito da imutabilidade”

Portanto, os limites objetivos da coisa julgada se prestam a definir o que, de fato, estará abrangido pelo instituto da coisa julgada.

Isso porque, com base no que dispõem os incisos I, II e III, do art. 458, do CPC, a sentença judicial é constituída por três elementos, quais sejam, relatório, fundamentos e dispositivo. Veja-se:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a summa do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

Todavia, não são todos esses três elementos que são acobertados de imutabilidade quando transitada em julgado a sentença judicial, haja vista que o art. 503, do CPC, determina que somente têm força de lei as questões decididas nos limites da lide. Confira-se:

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

Se é na parte dispositiva que o magistrado decide a lide e, portanto, exerce sua jurisdição para enfrentar as questões suscitadas pelas partes, pode-se dizer que somente esta parte da sentença seria passível de ser acobertada pelo instituto da coisa julgada, excluindo-se o relatório e os fundamentos ali despendidos.

---

<sup>9</sup> MOJICA, Rodrigo Chinini. Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão. São Paulo: Editora Verbatim, 2011, p. 48.

<sup>10</sup> GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012, p. 17.

Tanto é assim, que o próprio CPC, no inciso I e II, de seu art. 504, prevê que os motivos da sentença, embora importantes para que seja determinado o alcance da parte dispositiva da decisão, não fazem coisa julgada, assim como a verdade dos fatos em que baseado o *decisum*. Veja-se:

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Entretanto, admite-se uma flexibilização neste sentido, dado que, em decorrência do sistema adotado, o processo como um todo pode servir de objeto para influenciar, de forma indireta e relativa, a interpretação da extensão decorrente da parte dispositiva da sentença judicial<sup>11</sup>.

Essa teoria foi inaugurada na Alemanha por Savigny, que defendia que a extensão da coisa julgada estaria relacionada aos “motivos objetivos da sentença”, a fim de impedir questionamentos a ela relativos. Essa tese ficou conhecida como teoria ampliativa.<sup>12</sup>

Sobre este ponto, Luiz Rodrigues Wambier entende que o fato de os motivos determinantes do *decisum* não disporem de imutabilidade “pode gerar resultados que choquem o senso comum, em razão da falta de coerência que pode haver entre decisões”<sup>13</sup>.

Em função disso, Eduardo Talamini defende que a limitação da coisa julgada à parte dispositiva da sentença: “não afasta a necessidade de consideração dos motivos da sentença para o fim de determinar o exato sentido e alcance do *decisum*”<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. Limites objetivos e eficácia preclusiva da coisa julgada. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

<sup>12</sup> “A teoria (de Savigny) pode ser vista, em termos genéricos, como o natural corolário da tendência a sobrepor, na sentença, o elemento lógico, intelectual, representado pelo itinerário mental que o juiz percorre ao desenvolver seu raciocínio, sobre o comando concreto a que dá corpo o dispositivo; e, no caso particular de que vimos tratando, como o fruto das idéias savignyanas sobre a res iudicata, em que se quis ver uma “ficção de verdade”. (BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Questões prejudiciais e coisa julgada. Ed. Borsoi, 1967, p. 88).

<sup>13</sup> WAMBIER, Luiz Rodrigues (Coord.). Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, vol. 1, p. 566.

<sup>14</sup> TALAMINI, Eduardo. Coisa julgada e sua revisão. São Paulo, Editora dos Tribunais, 2005, p. 82.

A supracitada consideração se mostra razoável e acertada, sobretudo, quando a sentença judicial se limita a utilizar-se de expressões abstratas, tais como, “concedo a segurança”, “defiro a liminar”.

Isso pois, neste caso, a motivação e os fatos considerados pela sentença judicial para apreciar o mérito da questão se mostram extremamente relevantes para se compreender o alcance da jurisdição exercida pelo magistrado.

Deste modo, “o alcance da coisa julgada não deve ser aferido apenas por meio da análise do dispositivo sentencial, mas do conjunto dos elementos contidos nos autos, e que constituíram a matéria-prima perante a qual foi proferida a decisão judicial”.<sup>15</sup>

A convalidar tal posicionamento, o Ministro Luis Fux, quando ainda compunha o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar a Reclamação nº 4.421/DF<sup>16</sup>, estabeleceu que a expressão “parte dispositiva da sentença” não se limitaria apenas ao dispositivo da sentença. Veja-se:

“Nesse sentido, valioso e atual revela-se o escólio de Humberto Theodoro Junior, o qual assentou em artigo publicado em revista especializada, verbis: “É na conjugação dos atos das partes e do juiz que se chega aos contornos objetivos da coisa julgada. São, pois, as pretensões formuladas e respectivas causa de pedir (questões litigiosas) julgadas pelo Judiciário (questões decididas) que se revestirão da eficácia da imutabilidade e indiscutibilidade de que trata o art. 468 do CPC”. (...) “Ressalte-se, mais uma vez, que o dispositivo da sentença não se confunde com o texto final do julgado, mas deve ser localizado em todos os momentos da sentença em que o julgador deu solução às questões que integram a causa petendi, seja da demanda do autor, seja da defesa do réu, como adverte Liebman na seguinte passagem: “Em conclusão, é exata a afirmativa de que a coisa julgada se restringe à parte dispositiva da sentença. A expressão, entretanto, deve ser entendida em sentido substancial e não apenas formalístico, de modo que compreenda não apenas a fase final da sentença, mas também tudo quanto o juiz porventura tenha considerado e resolvido acerca do pedido feito pelas partes. Os motivos são, pois, excluídos por essa razão, da coisa julgada, mas constituem amiúde indispensável elemento para determinar com exatidão o significado e o alcance do dispositivo”

Como bem observado pelo Ministro, como a parte dispositiva da sentença decorre, necessariamente, da análise da pretensão ali deduzia, pode-se concluir que

---

<sup>15</sup> PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005, p. 145.

<sup>16</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Reclamação no 4.421/DF. Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux. 23 de fevereiro de 2011.

o pedido e a causa de pedir, que influenciam nos motivos e nos fatos tomados como inequívocos pelo *decisum*, também compõem a coisa julgada.

Esses são justamente os ensinamentos de Barbosa Moreira<sup>17</sup>:

“Através da demanda, formula a parte um *pedido*, cujo teor determina o objeto do litígio e, conseqüentemente, o âmbito dentro do qual toca ao órgão judicial decidir a lite (art. 128). Ao proferir a sentença de mérito, o juiz acolherá ou rejeitará, no todo ou em parte, o pedido do autor (art. 459, 1ª parte). Não poderá conceder providência diferente da pleiteada, nem quantidade superior ou objeto diverso do que se pedir (art. 460); tampouco deixar de pronunciar-se sobre o que quer conste do pedido. É o princípio da *correlação* (ou da *congruência*) entre o pedido e a sentença (*ne eat iudex ultra vel extra petita partium*), só afastável ante exceção legal expressa.”

Nesse sentido, partindo-se de uma análise relacionada ao princípio da economia processual, previsto pelo art. Xxxxx, da CF, ensina Bedaque que: “entre aspectos inerentes a esse princípio aponta-se o externo ou ultraprocessual, destinado a evitar a necessidade de outros processos, mediante o máximo de aproveitamento do já existente.”<sup>18</sup>

Ainda, conforme ensinamentos de Hermenegildo Rego, a coisa julgada não estaria restrita à parte dispositiva da sentença judicial, haja vista que o *decisum* não deve ser interpretado formalmente, mas em seu sentido substancial, o que pressupõe a análise do mérito ali discutido.<sup>19</sup>

Por outro lado, os limites subjetivos da coisa julgada têm por objeto: “discriminar quais os sujeitos que serão atingidos pela coisa julgada material, e por isso, ficarão impedidos de rediscutir o conteúdo da decisão em outra ação”.<sup>20</sup>

Neste diapasão, dispõe o art. 506, do CPC, que a sentença judicial transitada em julgado tem efeitos em relação às partes entre as quais o processo tramita, não prejudicando terceiros à lide. Veja-se:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

<sup>17</sup> MOREIRA, José Carlos Barbosa. O novo processo civil brasileiro: exposição sistemática do procedimento. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 10.

<sup>18</sup> BEDAQUE. Efetividade do processo e técnica processual, 3. ed, São Paulo: Malheiros. cap.II, n.5, p.80 .

<sup>19</sup> REGO, HERMENEGILDO “Os motivos da sentença e a coisa julgada pp. 20-21

<sup>20</sup> MOJICA, Rodrigo Chinini. Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão. São Paulo: Editora Verbatim, 2011, p.

A primeira parte do dispositivo legal é de fácil compreensão e não representa objeto de grandes controvérsias, haja vista que, por óbvio, autor e réu são abrangidos pela coisa julgada. Todavia, o principal ponto da questão está nos efeitos que a coisa julgada guarda em relação aos terceiros.

O principal fundamento para essa proibição relacionada à terceiros diz respeito à ideia de que, aquele que não pode exercer o direito ao contraditório durante o devido processo legal, ficando impossibilitado de produzir provas e influir no convencimento do magistrado, não pode ser prejudicado pela coisa julgada.<sup>21</sup>

Entretanto, diferentemente do que ocorre na teoria, na prática não é isso que se observa. Diversos são os casos em que terceiros, que não fizeram parte do processo judicial em que proferida a sentença judicial, são afetados pelos efeitos da coisa julgada, sobretudo, porque as relações jurídicas não são isoladas umas das outras, mas sim interrelacionadas.<sup>22</sup>

Pois bem. Em relação aos terceiros, a coisa julgada pode se apresentar de dois modos, *ultra partes*, vinculando aqueles que foram legitimados de forma extraordinária ou concorrente, ou *erga omnes*, vinculando todos os indivíduos situados no local em que proferida a sentença judicial.<sup>23</sup>

Especificamente em relação à coisa julgada *erga omnes*, esta verifica-se, principalmente, nas ações coletivas, mais especificamente, naqueles que envolvem direitos difusos e individuais homogêneos.

Neste caso, na hipótese de que a demanda coletiva for julgada improcedente por insuficiência de provas, não se poderia admitir, sobretudo em respeito ao art. 506, do CPC, que terceiros fossem prejudicados.

Por isso, importante abordar a chamada coisa julgada “*secundum eventum litis*”, a qual permite que o terceiro prejudicado pela decisão contrária a seus interesses, que foi baseada na insuficiência de elementos probatórios, possa reivindicar sua pretensão por meio de ação própria.

---

<sup>21</sup> CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 311.

<sup>22</sup> WAMBIER, Luiz Rodrigues (Coord.). Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, vol. 1, p. 569.

<sup>23</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial no 964.755/RN. Quarta Seção. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. 04 de agosto de 2001.

A coisa julgada *erga omnes* também se mostra presente no exercício do controle concentrado de constitucionalidade, situação em que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar lei em tese, declara, ou não, sua compatibilidade com a Constituição Federal, deixando de analisar o caso concreto.

Tais conceitos são de extrema importância, a fim de que seja possível analisar as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sobre o tema, que serão abordadas mais adiante.

### **1.3 Princípio da segurança jurídica e sua aplicabilidade em relação ao instituto da coisa julgada**

O princípio da segurança jurídica nasce como uma maneira de assegurar à sociedade garantias fundamentais dispostas no ordenamento jurídico. Assim como ensina Isabela Bonfá de Jesus, o próprio Estado de Direito consiste no principal pilar do princípio da segurança jurídica, uma vez que representa a expectativa da sociedade por um Estado responsável por garantir a ordem e todos os direitos da sociedade<sup>24</sup>.

Nesse sentido, discorre Geraldo Ataliba<sup>25</sup>:

É corrente a afirmação que estado de direito é o que se subordina à lei. Tal concepção, entretanto, é equivocada porque insuficiente. Equivocada, na medida em que se adequa à maioria dos Estados modernos, os quais atuam sempre de acordo com a lei.

(...)

Assim também, para que se repute um estado como de direito, é preciso que nele se reúna a característica de subordinação à lei, a da submissão à jurisdição, nos termos postulados por Giorgio Balladore Pallieri (v. *Diritto Costituzionale*, 3 ed. Mião, Giuffrè, págs. 80 e segs., espec. 85).

Este notável publicista milanês insiste em que é possível reconhecer estado de direito onde: a) o Estado se submeta à jurisdição; b) a jurisdição deva aplicar a lei preexistente; c) a jurisdição seja exercida por uma Magistratura imparcial (obviamente independente) cercada de todas as garantias; d) o Estado se submeta como qualquer *pars*, chamada a Juízo em igualdade de condições com as outras *pars*.

---

<sup>24</sup> JESUS, Isabela Bonfá de. et. al. Manual de direito e processo tributário. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 55

<sup>25</sup> ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 198

Sendo assim, o Estado de Direito tem por principal objetivo fazer com que sejam aplicadas as leis e normas para organização da sociedade, fazendo vigorar, dessa forma, a segurança jurídica, e não a criação dessas normas, ou seja, o processo legislativo.

No que diz respeito à relação entre o referido princípio e o Direito Tributário, Ávila<sup>26</sup> destaca que o princípio é intrínseco às relações tributárias em si:

Todas essas acepções, quando conjugadas em uma perspectiva unitária baseada, por sua vez, em uma concepção semântica-argumentativa do Direito, demonstram que a segurança jurídico-tributária não deve ser buscada no conteúdo prévio e abstrato das normas, mas no próprio processo de realização do Direito Tributário.

A segurança jurídica em matéria tributária se apresenta justamente no sentido de que a legislação seja observada (princípio da legalidade), com a segurança de que seja abrangida a todos os contribuintes (princípio da igualdade), além de que seja respeitada a jurisprudência pacífica dos tribunais superiores (unicidade das decisões no Judiciário).

É justamente esse princípio que leva à conclusão de que, após algum tribunal superior proferir decisão que altere entendimento acerca de determinada matéria tributária, não obstante tenha o contribuinte se resguardado por meio de decisão transitada em julgado, referida coisa julgada possa ser relativizada em função do princípio da igualdade entre os contribuintes, que é, por sua vez, resguardado pelo próprio princípio da segurança jurídica.

Em outras palavras, admitir-se que, diante de duas situações fáticas idênticas, sejam aplicados provimentos jurisdicionais distintos, é o mesmo que negar vigência ao próprio princípio constitucional da segurança jurídica.

Sobre este ponto, surge a ideia de que, diante de mudança no entendimento do judiciário por meio de jurisprudência pacificadora com efeito *erga omnes*, tal entendimento deve ser imediatamente observado, em homenagem ao princípio da segurança jurídica.

---

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 685

Assim, o art. 23, da LINDB, prevê que: *“A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.”*

A supracitada norma prevê, em si mesma, que a decisão judicial que alterar o entendimento até então vigente deve estipular a forma como o ordenamento jurídico deve absorver o novo entendimento firmado, estabelecendo-se, assim, critérios de transição para que o novo entendimento seja aplicado.

Outra importante norma sobre o tema é o art. 927, do CPC, o qual prevê as condições em que se deve observar a aplicação das decisões de uniformização de julgados proferidas pelos tribunais superiores, Veja-se:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

O racional da referida norma consiste na ideia de que a orientação jurisdicional proferida pelos tribunais superiores seja aplicada no ordenamento jurídico de forma homogênea, a fim de garantir a aplicação do princípio da segurança jurídica e de mitigar a criação de desigualdade.

Todavia, é importante consignar que existem posições contrárias a tal posicionamento, as quais tem por fundamento basilar justamente o racional de que, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, seja garantida a manutenção total da coisa julgada individual, inviabilizando-se sua relativização.

Nesse sentido, confira-se o posicionamento de Marinoni<sup>27</sup> sobre o tema:

Ou seja, de nada adianta falar em direito de acesso à justiça sem dar ao cidadão o direito de ver o seu conflito solucionado definitivamente. Por isso, se a definitividade inerente à coisa julgada pode, em alguns casos, produzir situações indesejáveis ao próprio sistema, não é correto imaginar que, em razão disso, ela simplesmente possa ser desconsiderada. Nesse sentido, não parece que a simples afirmação de que o Poder Judiciário não pode emitir decisões contrárias à justiça, à realidade dos fatos e à lei, possa se vista com um adequado fundamento para o que se pretende ver como “relativização” da coisa julgada. Ora, o próprio sistema parte da ideia de que o juiz não deve decidir desse modo, mas não ignora – nem poderia – que isso possa ser feito. Tanto é que prevê a ação rescisória, cabível em casos tipificados pela lei.

É importante destacar, nesse particular dos entendimentos acerca da impossibilidade de relativização da coisa julgada, que a possibilidade de alteração da coisa julgada por meio de ação rescisória é reconhecida.

Assim, conclui-se que, mesmo a parte da doutrina que entende pela impossibilidade de sua relativização, reconhece que tal característica não é absoluta, sobretudo diante da possibilidade de alteração do entendimento por meio da propositura de ações rescisórias.

Negar a possibilidade de que a coisa julgada seja relativizada em função de entendimento posterior sedimentado pelos tribunais superiores seria o mesmo que

---

<sup>27</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. Sobre a chamada “relativização” da coisa julgada material. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/5716/sobre-a-chamada-relativizacao-da-coisa-julgada-material/3>. Acesso em: 30 out.2022

negar vigência ao princípio da isonomia entre os contribuintes, tão importante em matéria tributária.

Nesse sentido, confira-se o posicionamento de Conrado<sup>28</sup>:

Negar ao posicionamento do STF o condão de limitar a eficácia da sentença submetida à coisa julgada significaria admitir, em se tratando de matéria tributária, a quebra de isonomia entre contribuintes vinculados ao entendimento jurisprudencial dominante e aqueles que se beneficiarem de uma situação em sentido contrário.

É assumir que o sistema jurídico admite que um contribuinte deve contrinuar se beneficiando dos efeitos de uma coisa julgada que o desonerou de pagar um determinado tributo, enquanto outros contribuintes, na mesma condição, seguiriam obrigados a tal pagamento.

Um sistema com o mínimo de previsibilidade não se coaduna com a perpetuação de situação dessa natureza.

(...)

A despeito da pertinência do argumento vinculado à autoridade da coisa julgada, não posso deixar de reconhecer que a realização da segurança jurídica, também está vinculada ao tratamento isonômico entre os contribuintes, pois esse comando está na base da configuração do Estado Democrático de Direito.

Ou seja, embora não se desconheça a corrente que entende pela inviolabilidade absoluta do instituto da coisa julgada, tal posicionamento acabaria colidindo com o próprio princípio da segurança jurídica, já que estaria violando-se o princípio da isonomia entre os contribuintes.

Desse modo, o grande desafio da jurisprudência e da doutrina seria ajustar os limites à relativização da coisa julgada. Ao estudar sobre o referido instituto, Negrão<sup>29</sup> ensina que:

A ideia de relativização da coisa julgada material consiste no excepcional afastamento da sua autoridade, a fim de que um outro valor igualmente caro ao ordenamento jurídico sobre ele prevaleça, por falar mais alto do que a imutabilidade e a indiscutibilidade do julgado específico caso concreto. Tal prevalência operaria independentemente da apresentação da ação rescisória, bastando a formulação de pretensão voltada à declaração de ineficiência da coisa julgada, quer em demanda especificamente ajuizada para tanto, quer no contexto de outra demanda.

<sup>28</sup> CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Processo tributário analítico: volume IV: coisa julgada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. P. 21 e 146

<sup>29</sup> NEGRÃO, Theotônio, et. al. Código de Processo Civil e Legislação Processual em Vigor – 2018. 49. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. P. 535-536

Sobre o tema, também doutrina Dinamarco<sup>30</sup>, que a partir das lições de Pontes de Miranda, entende que:

A escolha dos caminhos adequados à infringência da coisa julgada em cada caso concreto é um problema bem menor e de solução não muito difícil, a partir de quando se aceite a tese da relativização dessa autoridade – esse, sim, o problema central, polêmico e de extraordinária magnitude sistemática, como procurei demonstrar. Tomo a liberdade de tomar à lição de Pontes de Miranda e do leque de possibilidades que sugere, como : a) a propositura de nova demanda igual à primeira, desconsiderada a coisa julgada; b) a resistência à execução, por meio de embargos a ela ou mediante alegações incidentes ao próprio processo executivo; e c) a alegação incidenter tantum em algum outro processo, inclusive em peças defensivas.

Todas essas digressões são necessárias para que se entenda que é possível relativizar o instituto da coisa julgada, sobretudo em matéria tributária, em homenagem ao próprio princípio da segurança jurídica, mostrando-se necessários, todavia, definir critérios claros e objetivos acerca dos limites do instituto, a fim de que, ainda em função do princípio da segurança jurídica, sejam preservadas às partes as garantias constitucionais a ela inerentes.

Assim, abordadas tais posições e digressões, o presente estudo passa a analisar decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal acerca dos limites e procedimentos inerentes à a coisa julgada em matéria tributária.

---

<sup>30</sup> DINAMARCO, Candido Rangel. Coisa julgada inconstitucional. Coordenador Carlos Valder do Nascimento. 2. ed., Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. P. 63-64

## 2 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

### 2.1 O sentido da Súmula nº 239, do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal, em 1963, aprovou a edição da Súmula nº 239 nos seguintes termos: “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”.

Em primeiro momento, poder-se-ia interpretar que o contribuinte que obteve decisão judicial reconhecendo a inexigibilidade de um determinado tributo, caso tenha interesse na prolongação dos efeitos dessa decisão, teria que renovar, anualmente, sua pretensão perante o Poder Judiciário.

Todavia, é necessário observar que a Súmula admite uma interpretação não literal de seu texto, haja vista que, analisando-se o Agravo de petição nº 11.227, que lhe deu origem, revela-se que seu alcance deve ficar adstrito aquelas situações em que a incidência do tributo foi questionada apenas em relação a determinado exercício financeiro. Veja-se<sup>31</sup>:

Executivo fiscal. Imposto de renda sobre juros de apólices. Coisa julgada em matéria fiscal. É admissível em executivo fiscal a defesa fundada em —coisa julgada— para ser apreciada pela sentença final — não alcança os efeitos da coisa julgada em matéria fiscal, o pronunciamento sobre a nulidade do lançamento do imposto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subsequentes.

Diante disso, conclui-se que o alcance da Súmula não é ilimitado e geral, sobretudo, porque não abrange aqueles provimentos jurisdicionais em que o contribuinte objetiva a declaração de inexistência da relação jurídico-tributária em si.

Deve-se consignar, por oportuno, que se a pretensão de ver declarada a inconstitucionalidade de determinado tributo for restrita a um lançamento específico, a coisa julgada que se formará nesse caso não alcançará os fatos geradores futuros, em linha com o entendimento consolidado na Súmula nº 239.

---

<sup>31</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos no Agravo de Petição no 11.227. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Castro Nunes. 05 de junho de 1944.

Isso porque, no caso concreto que deu origem à Súmula, o contribuinte havia sido citado em Execução Fiscal para pagamento de tributo no exercício específico de 1936, argumentando, em defesa, que a cobrança seria indevida por força do instituto da coisa julgada, uma vez que, em processo executivo anterior, no qual se exigia o mesmo tributo sobre a mesma rubrica, mas em relação ao exercício de 1934, havia obtido decisão judicial favorável.

De fato, outra não poderia ter sido a decisão do Supremo ao analisar o caso, uma vez que a decisão sobre a qual foi formada a coisa julgada estava atrelada a período definido, e não de forma geral e abstrata.

Toda essa construção leva à primeira conclusão acerca dos limites da coisa julgada em matéria tributária, no sentido de que o referido instituto pode alcançar tanto os fatos geradores futuros à prolação da decisão judicial, como, também, ficar restrita a apenas um exercício ou lançamento. Nesse sentido, doutrina Humberto Theodoro Júnior sobre o tema<sup>32</sup>:

O que vai determinar uma ou outra extensão será a lide retratada no processo. Se a pretensão veio estribada numa razão de ordem permanente, a questão solucionada na sentença abrangerá, sem dúvida, a relação jurídica continuativa em sua dimensão duradoura. Caso contrário, se a controvérsia exposta pela parte cinge-se a um isolado ato de tributação, não haverá como estender a eficácia da sentença para atingir outros lançamentos, ainda que promovidos em termos iguais ao enfrentado, pelo julgamento pretérito.

## 2.2 O sentido do Tema nº 733, do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 730.462/SP, em repercussão geral, sob relatoria do Ministro Teori Zavascki, analisou a questão relativa à eficácia temporal de sentença transitada em julgado fundada em norma supervenientemente declarada inconstitucional pelo próprio STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, originando, assim, o Tema nº 733, do STF. Veja-se:

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO

<sup>32</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [et al]. **Coisa julgada tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 177-178.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO.

1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito. 2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, "I", da Carta Constitucional.

3. A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, consequentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional.

4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.

5. No caso, mais de dois anos se passaram entre o trânsito em julgado da sentença no caso concreto reconhecendo, incidentalmente, a constitucionalidade do artigo 9º da Medida Provisória 2.164-41 (que acrescentou o artigo 29-C na Lei 8.036/90) e a superveniente decisão do STF que, em controle concentrado, declarou a inconstitucionalidade daquele preceito normativo, a significar, portanto, que aquela sentença é insuscetível de rescisão.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 730462, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 PUBLIC 09-09-2015)

Logo no início de seu voto, o então Ministro Teori Zavascki delimita, com precisão, o tema enfrentado pelo plenário da Corte, nos seguintes termos (p. 12):

*“2. Afastados esses fundamentos do recurso, o que nele subsiste, como matéria constitucional, é a questão relacionada ao alcance da eficácia das sentenças que, em controle concentrado, declaram a inconstitucionalidade de um preceito normativo. Mais especificamente: cumpre decidir se a declaração de inconstitucionalidade tomada em ADI atinge desde logo sentenças anteriores já cobertas por trânsito em julgado, que tenham decidido em sentido contrário. Essa é a questão a ser enfrentada.”*

Em seguida, explicita-se que o controle concentrado de constitucionalidade, por meio de ADI ou ADC, busca reconhecer a validade ou nulidade de determinada norma, gerando, no plano do ordenamento jurídico, uma eficácia normativa de manter, ou excluir, referida norma do sistema jurídico.

Uma das principais características da sentença que analisa o mérito da lide, em controle concentrado de constitucionalidade, consiste em seu efeito vinculante, que atribui ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais, o que foi denominado como eficácia executiva ou instrumental.

No referido julgamento, considerou-se importante distinguir essas duas espécies de eficácia, a normativa e a executiva, em relação às consequências que operam em face das situações.

Em seu voto, o Ministro relator houve por bem consignar que a eficácia normativa opera efeitos desde a origem da norma, ou seja, *ex tunc*, enquanto a eficácia executiva opera origem desde a data da publicação do acórdão, ou seja, *ex nunc*.

Em função disso, determinou-se que (p. 13): “*Os atos anteriores, mesmo quando formados com base em norma inconstitucional, somente poderão ser desfeitos ou rescindidos, se for o caso, em processo próprio.*”

Ou seja, tomando por base o julgado sob análise, pode-se depreender que o Supremo Tribunal Federal, embora reconheça a possibilidade de que sentença abrangida pelo instituto da coisa julgada possa ser relativizada por decisão em controle concentrado de constitucionalidade, limitou tal relativização a um processo próprio e rechaçou qualquer argumento de que esta se operaria de imediato, ainda que a matéria transitada em julgado seja considerada inconstitucional.

Nessa hipótese, a Corte Superior entendeu que, tendo transitado em julgado a sentença cuja matéria tenha sido declarada inconstitucional em controle concentrado de constitucionalidade, deve a parte interessada se insurgir contra a decisão judicial por meio de ação rescisória, prevista pelo inciso V, do art. 485, do CPC/73, observado o prazo decadencial. Confira-se (p. 14):

5. Isso se aplica também às sentenças judiciais anteriores. Sobrevindo decisão em ação de controle concentrado declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo, nem por isso se opera a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Conforme asseverado, o efeito executivo da declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade deriva da decisão do STF, não atingindo, conseqüentemente, atos ou sentenças anteriores, ainda que inconstitucionais. Para desfazer as sentenças anteriores será indispensável ou a interposição de recurso próprio (se cabível), ou, tendo ocorrido o trânsito em julgado, a propositura da ação rescisória, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto, notadamente quando decide sobre relações jurídicas de trato continuado, tema de que aqui não se cogita. Interessante notar que o novo Código de Processo Civil (Lei 13.105, de 16.3.2015), com vigência a partir de um ano de sua publicação, traz disposição explícita afirmando que, em hipóteses como a aqui focada, “cabará ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal” (art. 525, § 12 e art. 535, § 8º). No regime atual, não há, para essa rescisória, termo inicial especial, o qual, portanto, se dá com o trânsito em julgado da decisão a ser rescindida (CPC, art. 495).

Importante consignar que o Supremo Tribunal Federal assegura aquele que disponha de sentença judicial, já transitada em julgado, a imutabilidade da matéria ali decidida se, após o decurso do prazo decadencial, a competente ação rescisória não for proposta pela parte interessada, hipótese na qual a sentença se torna insuscetível de ser rescindida, mesmo que contrária à decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade. Veja-se (p. 14-15):

6. Pode ocorrer – e, no caso, isso ocorreu – que, quando do advento da decisão do STF na ação de controle concentrado, declarando a inconstitucionalidade, já tenham transcorrido mais de dois anos desde o trânsito em julgado da sentença em contrário, proferida em demanda concreta. (Fenômeno semelhante poderá vir a ocorrer no regime do novo CPC, se a a parte interessada não propuser a ação rescisória no prazo próprio). Em tal ocorrendo, o esgotamento do prazo decadencial inviabiliza a própria ação rescisória, ficando a sentença, conseqüentemente, insuscetível de ser rescindida, mesmo que contrária à decisão do STF em controle concentrado.

(...)

Isso significa que, embora formados com base em preceito normativo declarado inconstitucional (e, portanto, excluído do ordenamento jurídico), certos atos pretéritos, sejam públicos, sejam privados, não ficam sujeitos aos efeitos da superveniente declaração de inconstitucionalidade porque a prescrição ou a decadência inibem a providência extrajudicial (v.g., o lançamento fiscal) ou o ajuizamento da ação própria (v.g., ação anulatória, constitutiva, executiva ou rescisória) indispensável para efetivar o seu ajustamento à superveniente decisão do STF.

Em seu voto, o Ministro Celso de Mello, muito bem destaca a importância do princípio da segurança jurídica em relação aos efeitos concernentes à coisa julgada e a necessidade de sejam observados, sob pena lesar, de forma contundente, a estabilidade das relações intersubjetivas. Veja-se (p. 30-31):

A necessária observância da autoridade da coisa julgada representa expressivo consectário da ordem constitucional, que consagra, entre os vários princípios que dela resultam, aquele concernente à segurança jurídica.

É por essa razão que o Supremo Tribunal Federal, por mais de uma vez, já fez consignar advertência que põe em destaque a essencialidade do postulado da segurança jurídica e a conseqüente imprescindibilidade de amparo e tutela das relações jurídicas definidas por decisão transitada em julgado:

(...)

Tenho para mim que essa postulação recursal, se admitida, antagonizar-se-ia com a proteção jurídica que a ordem constitucional dispensa, em caráter tutelar, à “res judicata”.

Na realidade, a desconsideração da “auctoritas rei judicatae” implicaria grave enfraquecimento de uma importantíssima garantia constitucional que surgiu, de modo expresse, em nosso ordenamento positivo, com a Constituição de 1934.

A pretendida “relativização” da coisa julgada – tese que tenho repudiado em diversos julgamentos (monocráticos) proferidos no Supremo Tribunal Federal (RE 554.111/RS – RE 594.350/RS – RE 594.892/RS – RE 594.929/RS – RE 595.565/RS) – provocaria conseqüências altamente lesivas à estabilidade das relações intersubjetivas, à exigência de certeza e de segurança jurídicas e à preservação do equilíbrio social, valendo destacar, em face da absoluta pertinência de suas observações, a advertência de ARAKEN DE ASSIS (“Eficácia da Coisa Julgada Inconstitucional”, “in” Revista Jurídica nº 301/7-29, 12-13):

Assim, pode-se concluir que, em linha com a tese de repercussão geral fixada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema nº 733: *a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495).*

### **2.3 O sentido do Tema nº 881, do Supremo Tribunal Federal**

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 949.297/CE, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, entendeu pela existência de repercussão geral de questão constitucional relacionada ao limite da coisa julgada, em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF. Veja-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LEI 7.689/88. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. COISA JULGADA. LIMITES. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE ABSTRATO E CONCENTRADO. ADI 15. SÚMULA 239 DO STF.

1. A matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF.

2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida.

(RE 949297 RG, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-097 DIVULG 12-05-2016 PUBLIC 13-05-2016)

No caso concreto em questão, o contribuinte pretende obter ordem judicial que lhe assegure o direito de continuar a não recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, com base em decisão proferida em mandado de segurança ajuizado em 1989 e com trânsito em julgado em 1992, cujo fundamento é a inconstitucionalidade do diploma legal precitado por ofensa ao princípio da irretroatividade.

Ocorre que, de modo superveniente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou a constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tal como prevista na Lei 7.689/88, no bojo da ADI 15, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence.

Embora o julgamento do recurso ainda não tenha sido finalizado, alguns ministros já proferiram seus votos sobre o tema, os quais passa-se a abordar.

O Ministro relator, Edson Fachin, logo no início de seu voto, diferencia as matérias tratadas nos Temas nº 733 e 881, na medida em que naqueles autos não foram objeto de análise os efeitos futuros de sentença proferida quanto às relações jurídicas de trato continuado, em que o vício de inconstitucionalidade foi aferido de forma incidental.

Em seguida, diferencia as espécies de relações jurídico-tributárias, classificando-as em relações instantâneas e de trato continuado, a qual sedimenta em permanentes e sucessivas, conceituando-as exatamente da mesma forma como disposto no presente trabalho.

No que diz respeito às relações de trato continuado, o Ministro entende que a condição resolutive da eficácia temporal da sentença consiste na alteração dos estados de fato ou de direito, fundamentando-se no inciso I, do art. 505, do CPC.

Em outras palavras, entendeu-se que o comando jurisdicional contido na sentença judicial transitada em julgado deve permanecer hígido enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença, de modo que, alterada a norma jurídica individual ou o suporte fático de incidência normativa, deixa o *decisum* de ter força de lei entre as partes, nos termos do art. 503, do CPC. Veja-se (p. 15):

Ante a natureza continuada da relação jurídico-tributária e a condição implícita traduzível na cláusula *rebus sic stantibus*, entendo que juízo de constitucionalidade de lei instituidora de tributo em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade possui o condão de modificar o estado de direito, consistindo em *ius superveniens*, à luz do efeito vinculante e da eficácia *erga omnes* produzidos pelas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (art. 102, §2º, da Constituição da República), assim como pela função constitutiva do Direito dos precedentes judiciais.

O Ministro relator consignou, ainda, que a decisão proferida pela Corte Superior, em controle concentrado de constitucionalidade, corresponde à norma jurídica nova ao contribuinte abrangido por decisão judicial transitada em julgado, de modo que tal situação equivale à instituição de novo tributo, a partir da data de publicação da ata de julgamento em controle concentrado ou repercussão geral, o qual está sujeito aos princípios constitucionais da irretroatividade, anterioridade anual

e noventa e, no caso de contribuições para a seguridade social, anterioridade nonagesimal.

Dessa forma, propôs a fixação da seguinte tese jurídica, em repercussão geral, ao Tema nº 881: “A eficácia temporal de coisa julgada material derivada de relação tributária de trato continuado possui condição resolutiva que se implementa com a publicação de ata de ulterior julgamento realizado em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, quando os comandos decisoriais sejam opostos, observadas as regras constitucionais da irretroatividade, a anterioridade anual e a noventa ou a anterioridade nonagesimal, de acordo com a espécie tributária em questão.”

Ato seguinte, o Ministro Roberto Barroso acompanhou o entendimento sedimentado pelo relator Ministro Edson Fachin, consignando, ainda, que o próprio Código de Processo Civil, por meio do §12, do art. 525, e §5º, do art. 535, do CPC, preveem a inexigibilidade de obrigações reconhecidas em títulos executivos judiciais fundados em leis ou atos normativos considerados inconstitucionais ou fundados em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido como incompatível com a Constituição, de modo a evidenciar que o instituto da coisa julgada não é absoluto, mas na verdade passível de flexibilização em função dos princípios da igualdade e livre concorrência. Veja-se (p. 16):

42. Nessa linha, tem-se que o novo Código de Processo Civil, do mesmo modo, reconhece a necessidade de adequação fática e jurídica, inclusive com efeitos retroativos, quando houver entendimento do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade concentrado e difuso. Os arts. 525, § 12; e 535, § 5º, do CPC/2015, preveem a inexigibilidade de obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido como incompatível com a Constituição.

43. Portanto, a segurança jurídica, resguardada pela coisa julgada, não é valor absoluto, sendo passível de flexibilização em favor de princípio que, na hipótese, cumpra mais fielmente a vontade constitucional. No presente caso, como já abordado, refere-se à igualdade e à livre concorrência.

Diferentemente do Ministro relator, o Ministro Barroso propôs a fixação de tese no seguinte sentido: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação

direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das sentenças transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”.

Com o prosseguimento do julgamento, a Ministra Rosa Weber e os Ministros Dias Toffoli, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes acompanharam o entendimento defendido pelo relator.

Todavia, o Ministro Gilmar Mendes inaugurou divergência em relação à modulação dos efeitos do acórdão, especificamente no que diz respeito ao alcance da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Na concepção do Ministro, a nova decisão proferida pelo STF, que reconhece como devida a exação de tributo objeto de decisão judicial transitada em julgado em sentido contrário, não deve apenas produzir efeitos de forma automática, mas também retroagir. Veja-se:

Se esta Corte entendeu, em diversas oportunidades, que é inexigível o título judicial transitado em julgado firmado em contrariedade ao que decidido pelo próprio STF, em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, abarcando os efeitos passados e pendentes de atos pretéritos – consequência mais grave do que a cessação apenas dos efeitos futuros – , não há discrimen para deixar de aplicar a mesma baliza interpretativa envolvendo os efeitos futuros de atos passados ou atos futuros – que ostenta consequência menos gravosa do que julgar procedente a ação rescisória ou declarar o título inexigível!

Assim, pode-se concluir que, até o presente momento, o plenário do Supremo Tribunal Federal sedimentou entendimento no sentido de que o contribuinte que obteve decisão judicial favorável, já transitada em julgado, atinente à inexistência de relação jurídico-tributária em relação a determinado tributo, perde, de forma automática, o seu direito, na hipótese de que o próprio STF, em momento posterior, venha a considerar constitucional o referido tributo até então abarcado pela coisa julgada.

Além do mais, diante da cessação automática dos efeitos da coisa julgada em decorrência de novo entendimento do STF, a Corte Superior entendeu pela desnecessidade de que o ente federativo competente para a instituição e cobrança do tributo proponha ação revisional ou rescisória.

No particular da modulação dos efeitos do acórdão em elaboração pela Supremo Tribunal Federal, o entendimento majoritário é de que a decisão passa a ter efeitos apenas “para frente”, de modo a resguardar aos contribuintes a irretroatividade da cobrança do tributo declarado constitucional pela Corte.

#### **2.4 O sentido do Tema nº 885, do Supremo Tribunal Federal**

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 955.227/BA, sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso, entendeu pela existência de repercussão geral de questão constitucional relacionada ao alcance das decisões proferidas pelo STF, em controle difuso de constitucionalidade, em relação aos efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinado tributo. Veja-se:

**Ementa:** DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. SENTENÇA QUE DECLARA EXISTÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CONTROLE DIFUSO. COISA JULGADA. EFEITOS FUTUROS. RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL.

1. Constitui questão constitucional saber se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

2. Repercussão geral reconhecida.

(RE 955227 RG, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 31/03/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-081 DIVULG 26-04-2016 PUBLIC 27-04-2016)

Em seu voto, o relator, Ministro Barroso, teceu algumas considerações sobre os controles difuso e concentrado de constitucionalidade, os quais, de fato, são extramamente importantes ao entendimento pleno da controvérsia e do presente estudo, além de consistir em um ponto chave para diferenciação entre o Tema nº 885 e o Tema nº 881, ambos do STF. Veja-se (p. 3):

10. O controle difuso e incidental, de inspiração norte-americana, foi incorporado a partir da Constituição de 1891. Tal modalidade é caracterizada por conferir a qualquer juiz, no exercício da função jurisdicional e diante da análise de determinado caso concreto, a prerrogativa de declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, decisão que, em princípio,

produzirá efeitos inter partes . No controle concentrado e abstrato, por sua vez, há um exame da constitucionalidade de determinada norma em tese, provocado pelos legitimados para tanto, por intermédio dos meios próprios previstos na Constituição.

11. As decisões exaradas em sede de controle concentrado produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal (art. 102, § 2º, da CF/1988). Apesar de o controle difuso não possuir igual previsão, destaco que com o art. 52, X, da CF/1988, e, após, com a sistemática da repercussão geral, é possível que sejam atribuídos efeitos vinculantes erga omnes às decisões incidentais.

Segundo o Ministro Barroso, ainda que, conceitualmente, os efeitos das decisões prolatadas em sede do controle difuso e concentrado possam ser distintos, do ponto de vista prático, uma decisão proferida pelo pleno da Corte Superior, ainda que em controle difuso de constitucionalidade, pode ser atribuída de efeitos *erga omnes*, com base no disposto no inciso X, do art. 52, da Constituição Federal.

Isso porque, as decisões proferidas em recursos extraordinários, com repercussão geral, em muito se assemelham às decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade. Trata-se de fenômeno nomeado pela doutrina como “objetivização do controle difuso”, o qual foi reconhecido no acórdão sob análise.

Para o Ministro, analisando-se, de forma razoável, os princípios da segurança jurídica, da igualdade e da livre concorrência, é admissível a flexibilização dos efeitos decorrentes da coisa julgada, uma vez que permitir que determinados contribuintes deixem de efetuar o pagamento de tributos considerados constitucionais pela Corte Superior, enquanto outros, inseridos no mesmo ramo, tenham que efetuar referido pagamento perpetuaria violação aos princípios da igualdade e livre concorrência.

Além disso, fundamentou-se no inciso I, do art. 505, do CPC, para permitir a flexibilização do referido instituto, haja vista que houve alteração no cenário fático e de direito que estava presente à época da prolação da sentença albergada pela coisa julgada.

Assim como entendeu no julgamento do Tema nº 881, consignou que que o próprio Código de Processo Civil, por meio do §12, do art. 525, e §5º, do art. 535, do CPC, preveem a inexigibilidade de obrigações reconhecidas em títulos executivos judiciais fundados em leis ou atos normativos considerados inconstitucionais ou fundados em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido como incompatível com a Constituição, de modo a evidenciar que o instituto da coisa julgada

não é absoluto, mas na verdade passível de flexibilização em função dos princípios da igualdade e livre concorrência.

Em função disso, o Ministro entendeu por interromper os efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas de trato sucessivo, independentemente de qual tributo se esteja discutindo, quando a Corte se manifestar em sentido oposto, seja em controle concentrado, seja em controle difuso de constitucionalidade, desde que de acordo com a sistemática da repercussão geral. Veja-se:

38. Em resumo: (i) há pessoas jurídicas que não pagam CSLL com respaldo em sentenças transitadas em julgado; (ii) a maioria das pessoas jurídicas permanece com a obrigação de pagar o referido tributo, uma vez que não possui decisões transitadas em julgado a elas favoráveis; (iii) esta Corte se manifestou ao longo da década de 90 e dos anos 2000 diversas vezes, em controle difuso, anteriormente à repercussão geral, pela constitucionalidade da instituição da CSLL; (iv) apenas em 2007, na ADI 15, o Plenário proferiu acórdão vinculante e erga omnes, declarando a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

39. Partindo das premissas de que esta Corte dá a última palavra no que se refere à constitucionalidade de leis e atos normativos, e que os pontos (i) e (ii) descritos acima geram situações anti-isonômicas, com repercussão direta na livre concorrência, chego à conclusão de ser necessária a interrupção dos efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, independente do tributo que se esteja discutindo, quando esta Corte se manifestar em sentido oposto, em controle concentrado e em controle difuso, desde que de acordo com a sistemática da repercussão geral. Explico.

Em seu entendimento, tal situação se assemelha à criação de um novo tributo, que deve se submeter a irretroatividade, anterioridade anual e a noventena e, no caso das contribuições para a seguridade social, a anterioridade nonagesimal. Confira-se:

44. Destaco apenas que a decisão do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada favorável ao contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, produz para ele norma jurídica nova. Essa situação se assemelha à criação de novo tributo, que, como se sabe, a depender do tributo, deve observar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena, e, no caso das contribuições para a seguridade social, a anterioridade nonagesimal. Assim, tem-se que a publicação da ata de julgamento em controle concentrado ou controle difuso em repercussão geral equivale ao primeiro dia de vigência da nova norma, que somente produzirá efeitos após os referidos períodos de “vacatio legis”, garantias fundamentais dos contribuintes que asseguram certo grau de segurança jurídica.

45. Após a referida vacatio, as hipóteses de incidência descritas na lei automaticamente voltarão a produzir efeitos para aqueles contribuintes, que, conseqüentemente, voltarão a praticar os fatos geradores da obrigação tributária, sendo desnecessário o ajuizamento de qualquer ação por parte da Fazenda Pública.

Diante do exposto, foi proposta a seguinte tese de repercussão geral: “ 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das sentenças transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”.

A Ministra Rosa Weber e os Ministros Dias Toffoli e Alexandre de Moraes acompanharam o entendimento do relator, enquanto o Ministro Gilmar Mendes também inaugurou divergência em relação à modulação dos efeitos da decisão e ao fato de que, ao entender do Ministro, as decisões proferidas pela Corte Superior, em controle difuso, não necessariamente precisariam ter sido proferidas em repercussão geral para que produzissem efeitos em relação à coisa julgada.

No particular da modulação dos efeitos do acórdão em elaboração pela Supremo Tribunal Federal, o entendimento majoritário é de que a decisão passa a ter efeitos apenas “para frente”, de modo a resguardar aos contribuintes a irretroatividade da cobrança do tributo declarado constitucional pela Corte.

### 3 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, pode-se concluir, logo de início, que a análise da espécie de relação jurídico-tributária é essencial para que possam ser definidos, com base na jurisprudência pátria, os efeitos da coisa julgada em matéria tributária.

Tanto que o Supremo Tribunal Federal, nos Temas nºs 733, 881 e 885 analisa, de forma pormenorizada, a dinâmica do instituto da coisa julgada em relação às chamadas relações tributárias de trato continuado, as quais são comumente mais presentes no cenário jurídico brasileiro.

Nesse sentido, no que diz respeito aos limites da coisa julgada, depreende-se que, ao contrário do que se possa concluir em breve análise sobre o tema, tal instituto não é dotado de eficácia absoluta, havendo hipóteses em que seus efeitos de imutabilidade possam ser relativizados, homenageando-se, assim, o próprio princípio da segurança jurídica, que se mostra extremamente relevante para o presente estudo.

Isso porque, embora o princípio da segurança jurídica anteveja no ordenamento jurídico a necessidade de que sejam observadas diversas garantias fundamentais previstas pela Constituição Federal, entre elas, a necessidade de que sejam observadas as decisões judiciais transitadas em julgado, este mesmo princípio funciona como um pilar para que outros princípios constitucionais, como o princípio da isonomia, legalidade e livre concorrência sejam preservados e respeitados.

Em termos hierárquicos, a observância aos princípios da isonomia e livre concorrência consiste no primeiro fundamento que enseja uma relativização do instituto da coisa julgada, uma vez que vão de encontro a ideia de que contribuintes, sobretudo aqueles inseridos no mesmo ramo comercial, sejam obrigados a adimplir obrigações tributárias provenientes de relações jurídicas de trato continuado de forma desigual.

Esse cenário se mostra presente quando, assim como abordado no presente estudo ao analisar os Temas nºs 881 e 885, do Supremo Tribunal Federal, um contribuinte dispõe de decisão judicial, já transitada em julgado, que declare a inexigibilidade de determinado tributo decorrente de relação de trato continuado em função de inconstitucionalidade reconhecida a época, a qual, por sua vez, contrarie

entendimento posterior sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal, seja em controle concentrado de constitucionalidade, seja em controle difuso de constitucionalidade.

Ou seja, enquanto um contribuinte ficaria desobrigado de efetuar o recolhimento de determinado tributo em função de decisão judicial abrangida pelo instituto da coisa julgada, ainda que tal decisão contrariasse jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, outro contribuinte teria que efetuar o recolhimento desse mesmo tributo, tendo ambos os contribuintes que competir entre si nas formas do mercado em que inseridos.

Outro cenário é aquele em que determinado contribuinte dispõe de decisão judicial que contraria entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, limitando-se, todavia, os efeitos da decisão judicial abrangida pela coisa julgada a períodos passados, nos termos do que enfrentou o Supremo Tribunal Federal ao analisar o Tema nº 733, também objeto do presente estudo.

Nessa hipótese, decorrido o prazo decadencial para propositura de ação rescisória, a sentença, ainda que seu objeto disponha de matéria em sentido contrário ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, tornar-se-á imutável e abrangida pelo instituto da coisa julgada de forma integral, não havendo hipótese de relativização.

Destaque-se, nesse sentido, a forma como os efeitos temporais atribuídos à coisa julgada podem ser extremamente relevantes para que sejam delimitados os efeitos atribuídos ao instituto.

Nesse ínterim, importante destacar, ainda, a correta interpretação da Súmula nº 239, do Supremo Tribunal Federal, que se mostra extremamente relevante ao estudo dos limites da coisa julgada em matéria tributária.

Isso pois, de forma oposta ao que se possa entender a partir de uma hermenêutica literal de seu enunciado, a sentença abrangida pela coisa julgada em matéria tributária não é adstrita ao exercício financeiro em que prolatada, como muito bem observado nos votos proferidos no Tema nº 885, do Supremo Tribunal Federal.

Tal situação ocorre, somente, quando a decisão judicial analisa a incidência de determinado tributo em função de autuação fiscal realizada em determinado exercício financeiro, de forma específica, e não de forma geral e abstrata.

Todas esses julgados sobre o tema acabaram por conferir ao instituto da coisa julgada uma interpretação pautada, principalmente, na observância de precedentes sobre a matéria, os quais se mostram imprescindíveis para que o operador do direito, em âmbito tributário, possa melhor dispor da lei.

Também não escaparam à análise do presente trabalho os efeitos que tais construções jurisprudenciais trazem ao contribuinte e a sua atividade empresarial, na medida em que, admitido que o instituto da coisa julgada não dispõe de imutabilidade absoluta, aqueles em posse de decisões judiciais que reconhecem a inexigibilidade de determinado tributo não devem considerar que, sobre a questão, tenha-se colocado pá de cal, mostrando-se de extrema importância que seja realizado um acompanhamento detido em relação aos novos entendimentos proferidos pela Corte Superior em sede de controle concentrado ou difuso de constitucionalidade.

Em conclusão, o instituto da coisa julgada em matéria tributária, por mais estranheza que tal afirmação possa causar ao prezado leitor em primeiro momento, não é dotado de absoluta presunção de imutabilidade, haja vista que, em função do princípio da segurança jurídica e de seu papel no ordenamento jurídico brasileiro, sua relativização, em determinadas hipóteses, se mostra medida necessária à observância dos princípios da isonomia e livre concorrência.

#### 4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ZAVASCKI, Teori Albino. Coisa Julgada em Matéria Constitucional: Eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. Os princípios constitucionais e o Código de Processo Civil. São Paulo: Bushatsky, 1975.
- WAMBIER, Tereza Arruda Alvim, Primeiros comentários ao novo Código de Processo Civil: artigo por artigo. 1. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- DIDIER JUNIOR, Fredie, Curso de direito processual civil: execução. V. 2, 7. Ed. Salvador: JusPodivm, 2017.
- BUENO, Cassio Scarpinella. A nova etapa da reforma do código civil. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MOJICA, Rodrigo Chinini. Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão. São Paulo: Editora Verbatim, 2011.
- GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012.
- LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. Limites objetivos e eficácia preclusiva da coisa julgada. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
- BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Questões prejudiciais e coisa julgada. Ed. Borsoi, 1967.
- WAMBIER, Luiz Rodrigues (Coord.). Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, vol. 1.
- TALAMINI, Eduardo. Coisa julgada e sua revisão. São Paulo, Editora dos Tribunais, 2005.
- PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Dialética, 2005.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Reclamação no 4.421/DF. Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux. 23 de fevereiro de 2011.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. O novo processo civil brasileiro: exposição sistemática do procedimento. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BEDAQUE. Efetividade do processo e técnica processual, 3. ed, São Paulo: Malheiros. cap.II, n.5.
- REGO, HERMENEGILDO “Os motivos da sentença e a coisa julgada.
- MOJICA, Rodrigo Chinini. Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão. São Paulo: Editora Verbatim, 2011.
- CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- WAMBIER, Luiz Rodrigues (Coord.). Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, vol. 1.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial no 964.755/RN. Quarta Seção. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. 04 de agosto de 2001.

JESUS, Isabela Bonfá de. et. al. Manual de direito e processo tributário. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 198

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme. Sobre a chamada “relativização” da coisa julgada material. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/5716/sobre-a-chamada-relativizacao-da-coisa-julgada-material/3>.

CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Processo tributário analítico: volume IV: coisa julgada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

NEGRÃO, Theotonio, et. al. Código de Processo Civil e Legislação Processual em Vigor – 2018. 49. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DINAMARCO, Candido Rangel. Coisa julgada inconstitucional. Coordenador Carlos Valder do Nascimento. 2. ed., Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos no Agravo de Petição no 11.227. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Castro Nunes. 05 de junho de 1944.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coisa julgada tributária. São Paulo: MP Editó.

SÚMULA Nº 239, do Supremo Tribunal Federal.

Tema nº 733, do Supremo Tribunal Federal.

Tema nº 881, do Supremo Tribunal Federal.

Tema nº 885, do Supremo Tribunal Federal.