

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO – *LATO SENSU*  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO MATERIAL TRIBUTÁRIO**

**ANA PAULA MAGENIS PEREIRA**

**COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: ABORDAGEM À LUZ DA  
MANIFESTAÇÃO DO STF EM TORNO DA CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA  
JURÍDICA**

**São Paulo  
2014**

**ANA PAULA MAGENIS PEREIRA**

**COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: ABORDAGEM À LUZ DA  
MANIFESTAÇÃO DO STF EM TORNO DA CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA  
JURÍDICA**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Pós-graduação – *Lato Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção de título de Especialista em Direito Material Tributário.

**Orientador: Prof. Ms. Dr. CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON**

**São Paulo  
2014**

**ANA PAULA MAGENIS PEREIRA**

**COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: ABORDAGEM À LUZ DA  
MANIFESTAÇÃO DO STF EM TORNO DA CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA  
JURÍDICA**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Pós-graduação – *Lato Sensu* da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção de título de Especialista em Direito Material Tributário.

Aprovada em

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Ms. Dr. Charles William McNaughton**

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, fonte de toda a sabedoria, meus especiais agradecimentos, pela inspiração, esclarecimento e força na realização da presente dissertação.

A meus queridos pais e irmã, pelo apoio incondicional em todos os momentos de minha vida.

Ao Prof. Ms. Dr. Charles William McNaughton, pelo valioso saber transmitido, assim como pela dedicação e incentivo à reflexão, predicados estes que contribuíram de modo decisivo para a elaboração deste trabalho.

## RESUMO

O presente estudo tem por objeto a análise detalhada da coisa julgada e do controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal. Ambas as figuras serão apreciadas segundo a perspectiva do Direito Tributário, pois, no ordenamento pátrio, é possível identificar, em algumas hipóteses, conflitos entre a manifestação do tribunal citado em controle de constitucionalidade e decisões judiciais preexistentes alcançadas pela coisa julgada, problemática esta que, em seara tributária, ganha desdobramentos peculiares. O trabalho abordará (i) os conceitos e características dos institutos citados e de outras figuras jurídicas, (ii) as posições doutrinárias existentes sobre o conflito entre coisa julgada e posterior controle de constitucionalidade e (iii) as soluções possíveis para a provocação posta.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Direito Processual. Coisa Julgada. Controle de Constitucionalidade. Norma Jurídica. Relação Jurídica Tributária. Conflito Entre Normas.

## ABSTRACT

The present research aims at a detailed analysis of *res judicata* and control of constitutionality held by the Supreme Court. Both institutes under discussion will be analyzed in the specific context of Tax Law, because, in some cases, it is possible to identify conflicts between some decisions of the Supreme Court in constitutional control and preexisting judgments achieved by *res judicata*, and this issue, in Tax Law sphere, has peculiar deployments. The research offers an study about (i) concept and identifying elements of *res judicata*, control of constitutionality and other law institutes, (ii) doctrinal positions about the conflict between *res judicata* and control of constitutionality fulfilled by the Supreme Court, and (iii) solutions for this conflict.

**Key-words:** Tax Law. Procedural Law. *Res Judicata*. Control of Constitutionality. Legal Standard. Legal Tax Relationship. Conflict Between Legal Standards.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>I COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>11</b>
<b>1 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: PRINCIPAIS ASPECTOS.....</b>	<b>11</b>
1.1 Teoria da linguagem e reflexos na análise do tema.....	11
1.2 Conceito de relação jurídica e de relação jurídica tributária.....	12
1.3 Norma jurídica e norma jurídica tributária. Conflito de interesses na relação jurídica tributária e atuação do Poder Judiciário enquanto foco ejetor de normas.....	14
1.4 Ações judiciais atribuídas aos sujeitos da relação jurídica tributária.....	16
<b>2 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>18</b>
2.1 Coisa julgada. Conceito, princípios norteadores e outros aspectos do instituto.....	18
2.2 Coisa julgada tributária. Peculiaridades.....	21
<b>II CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>26</b>
<b>1 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. CONSIDERAÇÕES GERAIS...</b>	<b>26</b>
1.1 Supremacia da Constituição no contexto do sistema jurídico.....	26
1.2 Conceito e características do controle de constitucionalidade no Brasil.....	27
1.3 O controle de constitucionalidade à luz dos conceitos de vigência, validade e eficácia.....	30
<b>2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA....</b>	<b>33</b>
2.1 Papel do Supremo Tribunal Federal na dissolução das lides tributárias.....	33
2.2 Peculiaridades do controle de constitucionalidade exercido em lides com conteúdo tributário. Efeitos da decisão judicial na relação jurídica de cunho tributário.....	34
2.3 Efeitos da manifestação sobre a constitucionalidade da norma no contexto das relações jurídicas tributárias continuativas e a Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal.....	38

<b>III COISA JULGADA E CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>41</b>
<b>1 EXPOSIÇÃO DO PROBLEMA.....</b>	<b>41</b>
<b>2 DIREITO E SISTEMA. A SOBREPOSIÇÃO DE LINGUAGEM ENQUANTO MECANISMO PARA DISSOLUÇÃO DE CONFLITOS ENTRE NORMAS.....</b>	<b>41</b>
<b>3 DESCONSTITUIÇÃO OU PRESERVAÇÃO DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA: SOLUÇÕES PARA O PROBLEMA.....</b>	<b>43</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>55</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>58</b>

## INTRODUÇÃO

O Direito traz em seu bojo a ideia de sistema, pois congrega um apanhado de normas que, atuando conjunta e harmonicamente, concorrem para a estabilização das relações sociais, convergindo para a concretização de preceitos maiores – enquanto diretrizes e fins postos no ordenamento –, como os de justiça e de segurança jurídica que, dentre outros, foram consagrados pelo Constituinte.

Feita de tal consideração, é possível identificar como assunto de solvabilidade um tanto complexa a problemática que informa a interação entre as normas jurídicas existentes no ordenamento, na específica hipótese em que uma dessas normas se trata de comando judicial de cunho tributário alcançado pela coisa julgada, e outra delas configura decisão emanada do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade concentrado, sendo antagônicos os conteúdos de ambas as manifestações.

Para a solução do problema exposto, é necessário ter presente o conceito e os fins que norteiam a coisa julgada, assim entendido o instituto processual que traz na respectiva ontologia elementar de definitividade das decisões judiciais, conferindo-lhes uma consistência que se irradia para as relações jurídicas de direito material, com vistas à realização do princípio da segurança jurídica. De outro lado, também é preciso compreender o papel desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal no ordenamento brasileiro enquanto órgão responsável por dirimir lides cujo objeto envolva matéria constitucional, contexto este no qual parcela significativa corresponde a conflitos de natureza tributária, mister este que se desenvolve, dentre outras formas, por meio do controle de constitucionalidade concentrado.

Esclareça-se que a existência concomitante de duas normas pertencentes ao sistema jurídico impõe ao operador do Direito um desafio científico na busca de uma posição substanciada que permita conciliá-las em hipótese na qual exista decisão judicial alcançada pela coisa julgada previamente à manifestação do Supremo no exercício de seu mister de resguardo da Lei Maior. Com efeito, a construção da aduzida solução pressupõe a compreensão dos institutos aqui veiculados – a saber,

a coisa julgada e o controle de constitucionalidade concentrado –, dos fins e princípios norteadores de cada qual, assim como a definição das premissas de estudo sobre as quais se fundará a argumentação a ser desenvolvida.

Diante disso é que, no Capítulo I, serão expostas as elementares informadoras: da teoria da linguagem enquanto base teórica adotada neste estudo, da relação jurídica de cunho tributário, da norma jurídica tributária, das ações judiciais que concretizam a garantia do acesso à justiça assegurada aos sujeitos da relação jurídica tributária e, por fim, da coisa julgada em sede tributária.

O Capítulo II, por sua vez, trará abordagem voltada, dentre outros temas, ao papel do Supremo Tribunal Federal na dissolução dos conflitos de interesse dotados de conteúdo constitucional, às espécies de controle de constitucionalidade abarcadas no Direito positivo pátrio, ao especial vínculo que o Direito Tributário possui com a Constituição e, conseqüentemente, à atuação do tribunal em comento no que se refere ao conhecimento de questões suscitadas em tal área do Direito.

Após o estabelecimento de tais premissas, se procederá à exposição, no Capítulo III, da problemática que permeia o conflito entre coisa julgada tributária e decisão emanada do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado, sob a perspectiva de que o Direito funciona como sistema harmônico que conta com mecanismos para a superação de eventuais conjunturas normativas.

Portanto, o estudo ora introduzido se presta ao alcance de conclusões em torno das elementares que justificam a preservação ou a desconstituição da coisa julgada tributária na situação exposta, conquanto pautadas em suporte legislativo, jurisprudencial e doutrinário que dê fundamento a uma posição consistente em torno do tema.

# I COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

## 1 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: PRINCIPAIS ASPECTOS

### 1.1 Teoria da linguagem e reflexos na análise do tema

Na presente abordagem, adotar-se-á, como premissa para a análise a ser feita, a **teoria comunicacional**, assim compreendido o segmento de estudo científico cujas bases se encontram fincadas na comunicação humana e na linguagem por meio da qual esta se exterioriza, tendo em vista a capacidade da qual é dotado o ser humano para instituir sistemas de interação no contexto social.

Sob tal perspectiva, o trabalho cognoscente no contexto do Direito à luz da teoria comunicacional consubstancia uma proposta epistemológica que encontra respaldo no labor de alguns doutrinadores pátrios, dentre os quais se destaca a contribuição de PAULO DE BARROS CARVALHO, e de cuja obra é possível extrair as seguintes asserções:

*(...) penso que nos dias atuais seja temerário tratar do jurídico sem atinar a seu meio exclusivo de manifestação: a linguagem. Não toda e qualquer linguagem, mas a verbal-escrita, em que se estabilizam as condutas intersubjetivas, ganhando objetividade no universo do discurso. É o pressuposto do “cerco inapelável da linguagem” que nos conduzirá, certamente, a uma concepção semiótica dos textos jurídicos, em que as dimensões sintáticas ou lógicas, semânticas e pragmáticas, funcionam como instrumentos preciosos no aprofundamento cognoscitivo.<sup>1</sup>*

Portanto, a partir de estudos como o do autor acima mencionado, é possível tomar o Direito como um sistema de comunicação, composto por unidades identificadas como ações comunicativas, circunstância esta que impõe a valoração de figuras que informam a dinâmica da interlocução (emissor, mensagem, canal e receptor), devidamente integradas no processo dialético do fenômeno comunicacional<sup>2</sup>. Outra doutrinadora que defende a linha de estudo posta é FABIANA DEL PADRE TOMÉ, ao

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 162.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 164-165.

pontuar que o Direito encontra viés fértil de valoração à luz da teoria comunicacional, pelo fato ter sua exteriorização atrelada a um ato de linguagem:

*A concepção de teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutores (...).<sup>3</sup>*

A teoria em questão, portanto, coloca luz sobre os elementos da linguagem humana e, para fins de atribuição de relevância jurídica a fatos emanados no contexto social, reconhece os sujeitos, procedimentos, e instrumentos formais hábeis a veicularem tal comunicação.

Feitas as sucintas considerações acima, cumpre consignar que, para a análise do tema proposto, a teoria da linguagem tem papel central, pois permitirá definir o momento e o veículo de comunicação a partir dos quais o Direito Positivo reconhece a configuração da coisa julgada em uma lide tributária levada ao conhecimento do Poder Judiciário. Tal base conceitual também permitirá identificar os elementos de valoração postos no ordenamento para o reconhecimento, perante uma decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade versando sobre tema alcançado pela coisa julgada, da preservação da *res judicata* ou de sua superação por sobreposição de linguagem.

## **1.2 Conceito de relação jurídica e de relação jurídica tributária**

Um dos pilares conceituais que informam o presente estudo diz respeito à figura da relação jurídica, a qual traz, em sua ontologia, a ideia de vínculo estabelecido entre dois ou mais sujeitos em função de um determinado objeto, nos termos da definição exposta por AURORA TOMAZINI DE CARVALHO no seguinte sentido:

*Define-se “relação jurídica” (stricto sensu) como o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo,*

---

<sup>3</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 47.

*o cumprimento de certa prestação, sendo que esta última tem o dever jurídico de adimpli-la.*<sup>4</sup>

Estabelecida a definição acima, tem-se que, embora a relação jurídica possa ser exemplificada por meio de um vínculo formado em torno de um contrato de compra e venda que informa o Direito Civil, também é possível reconhecer no Direito Tributário a existência de tal figura no liame estabelecido entre o ente estatal e o administrado. Referido vínculo, quando estabelecido em seara tributária, guarda a peculiaridade de ter caráter nitidamente obrigacional, pois traz, em regra, o Fisco (denominado sujeito ativo) em um polo, na condição de titular de determinado crédito ou destinatário de prestação de natureza diversa, e o administrado (denominado sujeito passivo) em outro, sendo-lhe imputado determinado débito ou o cumprimento de prestação outra de cunho acessório.

HELENILSON CUNHA PONTES reconhece na relação tributária um liame dotado de complexidade, tendo em vista a variedade de prestações que pode abarcar, uma vez que tal liame se presta apenas ao pagamento de tributos, mas não só isso, vez que também comporta prestações outras atreladas ao direito do ente tributante de exigir informações dos administrados que viabilizem sua fiscalização<sup>5</sup>.

A respeito do tema, PAULO CESAR CONRADO conceitua a relação jurídica como o “vínculo que congrega pelo menos dois sujeitos de direito, um necessariamente diverso do outro, em torno de um objeto”, atribuindo-lhe cinco caracteres fundamentais que são: (i) o sujeito ativo; (ii) o sujeito passivo; (iii) o objeto; (iv) o direito subjetivo; e (v) o dever jurídico<sup>6</sup>. Tal estruturação permite qualificar a relação jurídica como sendo tributária mediante a especificação do conteúdo semântico de tais elementos, vez que a relação tributária traz Fisco e administrado como sujeitos, o tributo ou prestação diversa como objeto, assim como o direito subjetivo e o dever jurídico de titularidade dos sujeitos mencionados:

*Tomada essa noção geral, fixemo-nos, agora, na relação jurídico-tributária (obrigação tributária), que se qualificaria dentro daquele esquema, pela*

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 586.

<sup>5</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 18.

<sup>6</sup> CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 27.

*especificação do conteúdo semântico dos três primeiros elementos, assim determinados: (i) sujeito ativo, Estado-fisco ou pessoa que aja em seu nome; (ii) sujeito passivo, contribuinte ou pessoa a ele equiparada; e (iii) objeto, tributo, assim entendida a prestação pecuniária a que alude o art. 3º do Código Tributário Nacional. Por consequência lógica, a especificação de tais elementos implica idêntica especificação dos dois restantes, adrede referidos de modo genérico, que ficam assim determinados: (i) direito subjetivo, titularizado pelo Estado-fisco, tendo por objeto justamente o recebimento da prestação pecuniária antes mencionada (tributo); e (ii) dever jurídico, encarnado pelo contribuinte, tendo a entrega do tributo como objeto.<sup>7</sup>*

Das considerações acima, observa-se que a relação jurídica tributária é composta dos sujeitos que integram o liame obrigacional (Fisco, de um lado, e administrado, de outro), dos direitos e deveres subjetivos atribuídos a cada qual (direito de crédito correlato a um dever jurídico) e do objeto prestacional, que pode consistir no pagamento de um tributo ou no cumprimento de uma conduta desprovida de cunho pecuniário, conforme pontuado pelos autores referenciados acima.

A partir das elementares discriminadas é possível verificar que o estudo da relação jurídica – incluindo a tributária – comporta valoração à luz de uma vertente subjetiva (tendo em vista os sujeitos vinculados por meio de tal liame) e de uma vertente objetiva (tendo em vista o conteúdo da aduzida relação que se perfaz na prestação inserta na esfera jurídica das partes) e que a identificação de tais elementares permite reconhecer um liame como sendo ou não tributário.

### **1.3 Norma jurídica e norma jurídica tributária. Conflito de interesses na relação jurídica tributária e atuação do Poder Judiciário enquanto foco ejetor de normas**

Na sistemática e dinâmica inerente ao Direito Positivo, a regulação da vida social pressupõe a veiculação de mensagens linguísticas pelos órgãos definidos pelo sistema jurídico como sendo competentes para tal mister, segundo procedimento e forma também fixados previamente. Tais mensagens tem sua propagação atrelada à existência de um suporte físico, consistente em uma estrutura textual que veicule os respectivos caracteres e sobre a qual o cientista do Direito se debruçará para dela

---

<sup>7</sup> CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 27-28.

extrair uma interpretação, vislumbrando conhecer os respectivos limites, efeitos e congruência com o sistema no qual inserida.

A análise detida da inferência exposta retrata duas situações distintas: uma em que se tem o suporte físico, de natureza eminentemente formal, que veicula determinada linguagem (considerada norma jurídica em sentido amplo), e outra em que se tem a interpretação extraída de tal suporte físico (conceituada como norma jurídica em sentido estrito). Em sua obra, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO faz menção a tal distinção e referencia as normas jurídicas em sentido amplo como mensagens deônticas (ou seja, que expressam um dever ser) incompletas, e as normas em sentido estrito como mensagens deônticas completas porquanto dotadas de significação e, a partir dos enunciados formais postos pelo Legislador, estruturadas na forma de um juízo hipotético-condicional<sup>8</sup>.

A autora em comento fala em juízo hipotético-condicional porque a norma jurídica traduz um comando formado por uma estrutura bipartite, consignando a previsão de um fato atrelado a uma consequência jurídica, e em cuja parte anterior (denominada antecedente) é prevista determinada situação hipotética que, caso realizada, dará origem, na parte posterior de sua estrutura (denominada consequente), a um liame jurídico entre determinados sujeitos de direito. Tal perspectiva, inclusive, informa o conceito de norma jurídica trazido na doutrina de RODRIGO DALLA PRIA:

*(...) estrutura hipotético-condicional composta por um antecedente (delineamento de um determinado fato), denominado hipótese, cuja efetiva ocorrência dará ensejo a uma consequência, que, invariavelmente, será uma relação jurídica que vinculará dois sujeitos de direito.*<sup>9</sup>

A partir de tais considerações, é de se concluir que uma norma jurídica terá conteúdo tributário quando veicular fatos e vincular sujeitos que se estejam inseridos no contexto da relação jurídica tributária, cujas elementares já foram explicitadas no tópico anterior.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 284.

<sup>9</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuintes e o Fisco. In CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 65.

Demais disso, cabe esclarecer também que, embora intuitivamente se identifique a legitimidade do Poder Legislativo para dar gênese às normas jurídicas, é fato que tal atribuição também foi conferida aos demais poderes da República (a saber, os poderes Executivo e Legislativo), observadas as peculiaridades que informam a atuação de cada qual.

O Poder Judiciário, especificamente – o qual, por razões de pertinência temática, constitui o enfoque da presente abordagem –, exerce tal labor enunciativo ao proferir decisões que colocam termo aos conflitos de interesse ao seu conhecimento trazidos e que tem o condão de pautar as condutas dos sujeitos que se vinculam ao objeto da questão conhecida em sede jurisdicional. No contexto da relação tributária, a existência do aduzido conflito, conforme pontuado por PAULO CESAR CONRADO, se converte em fundamento hábil para a instauração da relação processual tributária, também considerada uma relação jurídica<sup>10</sup>, mas cujo objeto é a obtenção de provimento jurisdicional que satisfaça à pretensão integral ou parcial de uma ou de ambas as partes do processo que, no âmbito do Direito material, estão vinculadas à relação jurídica tributária.

#### **1.4 Ações judiciais atribuídas aos sujeitos da relação jurídica tributária**

O ordenamento pátrio prevê alguns instrumentos variados, em seara administrativa e judicial, para colocar termo às lides instauradas em relações jurídicas de índole tributária. Entretanto, ainda por uma questão de limitação do objeto de estudo, será objeto de valoração, o contexto da dissolução das lides tributárias e a atuação do Poder Judiciário nesta seara.

Observada a limitação acima, tem-se que, no Estado de Direito, em cujas bases se encontram alguns preceitos como o acesso à justiça, é possível identificar, no que tange estritamente à relação jurídica tributária, ações judiciais passíveis de serem ajuizadas pelos sujeitos que figuram em ambos os seus polos, direitos subjetivos

---

<sup>10</sup> CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 28-29.

estes que são classificados como exacionais e anti-exacionais, conforme se observa nas lições de PAULO CESAR CONRADO:

*Guardadas essas duas possibilidades, dir-se-á existentes, no final, duas classes fundamentais de processo tributário: na linha terminológica de James Marins, os do Estado-fisco, que poderíamos denominar de exacionais, e os do contribuinte, ditos, em contrapartida, antiexacionais.<sup>11</sup>*

A classificação posta se presta a identificar as ações passíveis de serem ajuizadas pelo Fisco com vistas à concretização de seu direito de crédito em face do sujeito passivo da relação tributária (exacionais) e aquelas que se prestam à obtenção de provimento judicial que afaste o dever jurídico atribuído à figura do sujeito passivo (anti-exacionais), e que podem ser exteriorizadas por meio de diversos instrumentos, dentre os quais alguns são enumerados por CLEIDE PREVITALI CAIS:

*Caso, porém, o contribuinte opte pelo acesso ao Poder Judiciário, renunciando ao contencioso tributário administrativo, poderá valer-se do mandado de segurança; da ação de repetição de indébito (segundo o rito ordinário ou sumário, conforme o valor da causa); da ação visando declaração (positiva ou negativa) sobre determinada relação jurídica eivada de incerteza, ou sobre documento que se tenha por autêntico ou não; da ação visando anulação de débito fiscal; do incidente de exceção de pré-executividade e dos embargos do devedor, assumindo, nestes dois últimos casos, posição ativa contra a execução fiscal instaurada pelo Fisco. Esse elenco não é exaustivo, sendo possíveis outras atuações em juízo, diante da relação formada entre o contribuinte e o Estado, sendo frequentes as discussões em medidas cautelares, bem como o aforamento da ação de consignação em pagamento e da ação monitoria.<sup>12</sup>*

Com base nessa distinção, é possível classificar como antiexacionais, dentre outras espécies, as ações **declaratória** (voltada à obtenção de uma declaração que afaste a constituição de lançamentos futuros em face do sujeito passivo), **anulatória** (voltada à desconstituição de lançamento tributário já existente), de **repetição de indébito** (de cunho condenatório, com vistas à restituição de valores que tenham sido indevidamente pagos ao ente estatal) e o **mandado de segurança** (que pode se prestar, dependendo do contexto, aos fins declaratório e anulatório aduzidos). Por outro lado, como principais ações exacionais, cabe identificar a **execução fiscal** (voltada à cobrança do crédito tributário e à adoção de atos constritivos pelo Estado-juiz sobre o patrimônio do devedor), e a **medida cautelar fiscal** (voltada à adoção

<sup>11</sup> CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 34.

<sup>12</sup> CAIS, Cleide Previtali. *O processo tributário*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 128-129.

de medidas acautelatórias que garantam a preservação do patrimônio do devedor para o pagamento ao Fisco).

## 2 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### 2.1 Coisa julgada. Conceito, princípios norteadores e outros aspectos do instituto

Feitas as considerações acima, impende abordar os principais caracteres que se vinculam à figura da coisa julgada, a qual retrata um atributo que acompanha as decisões judiciais – especificamente as sentenças e os acórdãos – e que se perfaz na respectiva imutabilidade após (i) o decurso *in albis* do prazo para interposição do recurso hábil a ensejar a respectiva revisão ou (ii) o esgotamento das vias recursais passíveis de serem utilizadas nos termos do direito positivo. A aduzida definitividade é regulada pelos artigos 467 a 475 do Código de Processo Civil e tem o condão de colocar termo à lide, assim como à relação processual em tal contexto instaurada. Tais considerações encontram suporte na doutrina de HUMBERTO THEODORO JÚNIOR, que descreve a coisa julgada da seguinte forma:

*Com a publicação, a sentença se torna irretratável para o julgador que a proferiu (art. 463). Mas o vencido pode impugná-la, valendo-se do duplo grau de jurisdição consagrado pelo nosso sistema judiciário e pedindo a outro órgão superior da Justiça que reexamine o julgado. Isso se faz através do recurso.*

*Para todo recurso a lei estipula prazo certo e preclusivo, de sorte que, vencido o termo legal, sem manifestação do vencido, ou depois de decididos todos os recursos interpostos, sem possibilidade de novas impugnações, a sentença torna-se definitiva e imutável.<sup>13</sup>*

A coisa julgada pode ser classificada em formal e material, destringimento este que, conforme pontuado por LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIOTTO, traduz a definitividade traduzida pelo esgotamento dos instrumentos recursais na relação processual (coisa julgada formal), e também a projeção de tal definitividade decisória sobre a relação jurídica de direito material (coisa julgada material):

---

<sup>13</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 523.

*A coisa julgada formal é a imutabilidade da decisão proferida na ação, por falta de meios de impugnação possíveis, recursos ordinários ou extraordinários. Ou seja, a coisa julgada formal ocorre quando estiverem esgotados todos os recursos previstos na lei, seja porque foram utilizados ou decididos ou porque decorreu o prazo para sua interposição. Todas as sentenças, em certo momento, fazem coisa julgada formal.*

*Já a coisa julgada material é a imutabilidade do conteúdo da sentença de mérito que estende seus efeitos para fora da ação onde ocorreu. Formada a coisa julgada material, não poderá a mesma lide ser discutida em nenhum outro processo. O fundamento da coisa julgada material é a necessidade de estabilidade nas relações jurídicas.<sup>14</sup>*

Em outras palavras, é possível falar que, enquanto a coisa julgada formal opera efeitos dentro do processo, a coisa julgada material traduz efeitos que exorbitam a relação processual, os quais são identificados por NELSON NERY JÚNIOR e ROSA MARIA DE ANDRADE NERY<sup>15</sup> como efeitos endoprocessuais e extraprocessuais.

Em que pese a menção feita aos dispositivos da lei processual que regulam a coisa julgada, impõe-se reconhecer que referido instituto, tamanha a relevância que possui para a estabilização das relações jurídicas na sociedade, também conta com previsão constitucional, uma vez que o artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição da República dispõe que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

De tal disposição, deduz-se que a coisa julgada foi erigida ao mais alto escalão das normas positivas, uma vez que configura direito fundamental e, conseqüentemente, cláusula pétrea, nos termos do inciso IV, do §4º, do artigo 60, também da Lei Maior, não podendo ser suprimida do ordenamento<sup>16</sup>, tendo em vista o fato de trazer em seu bojo incontestável realização da segurança jurídica. Referido princípio encontra menção no *caput* do artigo 5º da Constituição – pois tal dispositivo preceitua que “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 segurança** (...)” –, e também pode ser identificado implicitamente no

<sup>14</sup> GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária*. 1. ed. (ano 2007). 2. reimpr. Curitiba: Juruá, 2012, p. 13-14.

<sup>15</sup> NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de processo civil comentado e legislação extravagante*. 10. ed. rev. ampl. e atual. até 1º de outubro de 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 681.

<sup>16</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 178.

já citado inciso XXXVI, a partir da conjunção das três figuras nele retratadas, enquanto previsão voltada a conferir um conteúdo mínimo de perenidade às relações jurídicas.

REGINA HELENA COSTA sistematiza as elementares que compõem a concepção de segurança jurídica ao referenciar as principais ideias atreladas ao aduzido princípio, das quais é possível destacar, dentre outras trazidas pela autora, a confiança nos atos do Poder Público, que deverão estar norteados pelos preceitos de boa-fé e razoabilidade, a estabilidade das relações jurídicas (obtida por meio da durabilidade das normas, da anterioridade das leis em relação aos fatos nelas versados e da conservação dos direitos em face da nova lei), bem como a previsibilidade dos comportamentos<sup>17</sup>. Na esteira de tais considerações, HELENILSON CUNHA PONTES, por sua vez, retrata a segurança jurídica como a certeza oriunda de uma orientação normativa:

*Como naturalmente o homem não consegue orientar a sua conduta com o grau de segurança por ele desejado, é necessário que a mesma seja produzida artificialmente por normas de comportamento produzidas por um outro agente dotado de autoridade.*

*Considerando que os padrões de conduta já estão previamente definidos pela sociedade mediante normas, o indivíduo não necessita mais avaliar diante de cada situação particular todo o conjunto de alternativas de comportamento possíveis para a situação. Assim sendo, a certeza de orientação normativa (normative Orientierungsgewissheit) produzida pelas normas contribui para gerar não só estabilidade social, mas também estabilidade psíquica individual.<sup>18</sup>*

As inferências postas se prestam a explicitar a relevância que a coisa julgada possui no ordenamento pátrio, na medida em que representa preceito consignado no texto constitucional que tem o condão de conferir estabilidade e previsibilidade no âmbito das relações jurídicas, atributos estes que se revelam necessários para o alcance da pacificação social.

Todavia, é de se ter presente a existência de valores outros no direito positivo que justificam a desconstituição da coisa julgada **em situações específicas** nas quais a incompatibilidade da valoração fática ou jurídica em relação ao conteúdo do

---

<sup>17</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 55.

<sup>18</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 96-97.

processo tem gravidade tal que legitima tal proceder, por meio da ação rescisória. Referida modalidade de ação encontra respaldo nos artigos 485 a 495 do Código de Processo Civil, os quais retratam a existência de severas limitações para o uso de tal expediente, restrições estas que se apresentam tanto sob o aspecto substancial (fundamentos que autorizam o uso da ação rescisória, como é o caso da prova falsa ou da corrupção do magistrado), quanto temporal (prazo máximo de dois anos posto pelo Legislador após a verificação do trânsito em julgado para ajuizamento da ação rescisória).

A limitação temporal referenciada revela que, inobstante a seriedade que permeia o uso da ação rescisória, a segurança das relações jurídicas acaba sendo priorizada pelo Legislador em dado momento, caso a ação em questão não seja ajuizada no prazo mencionado, uma vez que a concretização do valor “justiça”, para fins de regulação de condutas e pacificação social, não se pauta estritamente em um preceito axiológico de certo ou errado, mas também reside na existência de uma estrutura que permita aos liames subjetivos se estabilizarem em bases seguras.

## **2.2 Coisa julgada tributária. Peculiaridades**

Expostas algumas elementares sobre a coisa julgada, é possível concluir por sua plena aplicação no contexto das lides cujo objeto versa sobre questão tributária, bem como que, em tal seara, a imutabilidade das respectivas decisões observa algumas peculiaridades. WALTER PIVA RODRIGUES, a respeito do tema, defende que as regras relativas à coisa julgada são dotadas de caracteres tais que permitem sua integral aplicação na seara do Direito Tributário, uma vez que os primados da certeza, estabilidade e segurança não se restringem a uma área específica do Direito:

*Liebman, em seu clássico artigo sobre os “Limites objetivos da coisa julgada em matéria de imposto”, deixou assentado que as “regras relativas à coisa julgada recebem, pois, integral aplicação em matéria fiscal e não há razão para admitir-se desvios ou restrições, devidas à natureza especial da função desenvolvida pelo Estado quando cobra os impostos para satisfazer necessidades de ordem geral. Ainda quando desenvolve essa função, o Estado será submetido ao direito objetivo, à jurisdição e à coisa julgada” (destaque nosso).*

*Dele não diverge Amílcar de Araújo Falcão que, também, se referiu expressamente à inexistência de qualquer restrição à aplicabilidade do*

*conceito de coisa julgada ao direito tributário. Afirma mesmo que “não importa a natureza da relação de direito substancial resolvido (na via jurisdicional), para determinar a natureza e os efeitos processuais da sentença. A autoridade da coisa julgada é atributo necessário de toda sentença proferida por órgãos jurisdicionais”.*

(...)

*Essas manifestações demonstram que o instituto da coisa julgada aparece como uma resposta da técnica jurídica para “atender às exigências de certeza, estabilidade e de segurança”, que informam a vida de cada povo que o acolhe em seu sistema normativo.<sup>19</sup>*

Nesse sentido, LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO defende que, nas demandas dotadas de conteúdo tributário, o objeto litigioso e, via de consequência, a respectiva coisa julgada observam a peculiaridade de recaírem “invariavelmente, sobre a obrigação tributária em si e sobre seus elementos constitutivos, determinados pela norma geral tributária”<sup>20</sup>.

Assim, caso o contribuinte ajuíze uma ação puramente declaratória, seu interesse versará sobre a obtenção de uma norma jurídica, oriunda do Poder Judiciário, que garanta provimento versando sobre uma relação jurídica tributária **em potencial** (em razão da circunstância de o fato jurídico que daria ensejo à incidência tributária ainda não ter se operado)<sup>21</sup>, diante do que será empreendida valoração pelo juiz em torno da aplicação da norma **que se reportará à sua edição**, mas que, em termos pragmáticos, **afetará eventuais relações jurídicas futuras**. Tais constatações, por sua vez, perfazem limitações que informarão a coisa julgada respectiva.

Outra situação passível de ser cogitada, diz respeito à existência de um lançamento tributário formalizado ou da inscrição de um crédito tributário em Dívida Ativa. Em tal caso, a dissolução do conflito estará atrelada à obtenção de provimento a ser obtido por meio de uma ação anulatória – ou, dependendo das peculiaridades do caso, de um mandado de segurança –, que enseje uma manifestação do Poder Judiciário com **caráter desconstitutivo do ato administrativo impugnado**, do que se extrai hipótese de irradiação de efeitos práticos em relação a **fatos pretéritos**. Referida situação poderia apenas ser excepcionada caso as elementares da lide

<sup>19</sup> RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 55-57.

<sup>20</sup> GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária*. 1. ed. (ano 2007). 2. reimpr. Curitiba: Juruá, 2012, p. 40.

<sup>21</sup> DALLA PRIA, Rodrigo. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuintes e o Fisco. In CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 78.

evidenciassem uma cumulação de pretensões anulatória e declaratória, o que também traria reflexos diretos na coisa julgada – a qual afetaria relações jurídicas já configuradas e também potenciais relações jurídicas futuras –, nos termos postos na explanação abaixo, extraída da doutrina de PAULO CESAR CONRADO:

*Com efeito, partindo-se da premissa de que o ciclo de positivação do direito tributário, com o advento da sentença que julga procedente “ação” anulatória de débito fiscal, passa a ser garantido com norma individual e concreta constitutiva de novo fato jurídico (a extinção da obrigação antes posta), impõe-se admitir que tal norma (a sentença da anulatória), dependendo de seu conteúdo, produzirá efeitos certos não apenas sobre a eficácia daquela (a obrigação já constituída), mas também sobre todas as situações (futuras) que se enquadrem no arcabouço enfrentado pelo Judiciário quando do julgamento da aludida “ação”.<sup>22</sup>*

Tais considerações são igualmente aplicáveis à ação de repetição de indébito – cujo objeto tende à percepção, pelo sujeito passivo, de valores indevidamente vertidos ao Fisco, reportando-se, assim, a fatos pretéritos – uma vez que, a depender do contexto e dos limites postos na lide, a decisão judicial poderá ser dotada de um cunho declaratório voltado à projeção de efeitos futuros.

O mandado de segurança, por sua vez, configura instrumento que, se presta à provocação do Poder Judiciário para a obtenção de um provimento que imponha a determinada autoridade identificada como coatora a desconstituição de um ato administrativo (diante do que se tem o mandado de segurança repressivo) ou a abstenção de um ato futuro a cuja prática estaria obrigada por imposição legal (hipótese na qual se tem o mandado de segurança preventivo). O alcance da respectiva coisa julgada, por sua vez, encontra-se limitado ao ato específico que foi objeto de impugnação pela via mandamental, embora o conteúdo da declaração jurisdicional possa projetar efeitos futuros, em caráter declaratório, dependendo dos moldes da pretensão deduzida em juízo.

Tal consideração, por sua vez, comporta ressalva atrelada ao alcance da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, a qual será objeto de detida explanação em tópico próprio inserto neste trabalho.

---

<sup>22</sup> CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 241.

Quanto à coisa julgada produzida em outras espécies de ação ajuizadas em seara tributária, é possível fazer menção, ainda, mas sem esgotar o tema, à execução fiscal, em cujo contexto a manifestação do Poder Judiciário, em sede de exceção de pré-executividade ou de embargos à execução, no sentido de reconhecer o caráter devido ou indevido de determinada exação, estará atrelada a um crédito tributário específico, de modo que a respectiva coisa julgada se cingirá a tais termos.

Diante das considerações postas, é possível concluir que a coisa julgada em sede tributária estará atrelada aos caracteres de identificação do pleito formulado, sendo que este será também norteado pelas elementares, de cunho objetivo e subjetivo, que informam a relação tributária. A partir de tal asserção, é possível identificar a existência de limites subjetivos e objetivos que se impõem à coisa julgada.

Destarte, os **limites subjetivos** dizem respeito aos sujeitos da relação processual e, segundo doutrina de HUMBERTO THEODORO JÚNIOR, retratam que “a imutabilidade e a indiscutibilidade da sentença não podem prejudicar, nem beneficiar, estranhos ao processo em que foi proferida a decisão transitada em julgado”<sup>23</sup>. Tal perspectiva, por sua vez, denota que os sujeitos da relação jurídica tributária de direito material é que estarão vinculados à coisa julgada, a não ser em casos especiais, como o da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, cujos efeitos abarcam toda a sociedade em razão do caráter *erga omnes* da manifestação jurisdicional nela proferida.

De outro lado, os **limites objetivos** remetem ao objeto da lide que, no caso de demandas de conotação tributária, se traduz no debate em torno de alguma ou de algumas das elementares que informam a relação jurídica tributária. A esse respeito, impende salientar que, nos termos do artigo 469 do Código de Processo Civil, o dispositivo da sentença – e não a respectiva motivação ou fundamentação – é afetado pela coisa julgada, previsão esta que, conforme pontuado por HELENILSON CUNHA PONTES, não afasta do operador do Direito a incumbência de situar tal

---

<sup>23</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 546.

comando no contexto da “natureza da relação jurídica subjacente à lide, da causa de pedir e do próprio pedido formulado”.<sup>24</sup>

Assim, no contexto da coisa julgada em seara tributária especificamente, os limites subjetivos e objetivos mencionados estarão atrelados, respectivamente, aos sujeitos da relação jurídica tributária – de um lado, o Estado-Fisco, e de outro, o sujeito passivo (efetivo ou potencial) – e ao conteúdo do pleito formulado, que, versando sobre discussão travada em torno de alguma das elementares que integram a norma jurídica de conteúdo tributário, poderá veicular pretensão de cunho declaratório, anulatório, condenatório, mandamental ou executório.

---

<sup>24</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 109.

## II CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### 1 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. CONSIDERAÇÕES GERAIS

#### 1.1 Supremacia da Constituição no contexto do sistema jurídico

A análise do ordenamento jurídico permite identificar em sua ontologia a ideia de sistema, figura esta de cujo conceito emerge um conjunto de elementos que, sob determinado enfoque, guardam comunicação entre si e permitem ser considerados de forma homogênea. Fala-se em um determinado enfoque a ser adotado porque os elementos tomados em consideração provavelmente guardarão peculiaridades que os distinguirão uns dos outros, embora, segundo certo aspecto de valoração eleito pelo estudioso, observem pontos comuns. Tais premissas estão assentadas em compreensão extraída da obra de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem os caracteres que informam a definição de sistema devem ser considerados à luz da seguinte perspectiva:

*Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece com o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados ente si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.<sup>25</sup>*

Feitas tais elucidações, é possível observar que o ordenamento jurídico corresponde a um sistema resultante da conjugação de um plexo de normas jurídicas. Nesse contexto, é consabido que a Constituição, sem qualquer injustiça ou polêmica, é a norma que se encontra em condição hierárquica superior às demais, a nenhuma outra se sujeitando. Trata-se do comando originário, que irradia seus efeitos sobre todas as demais normas, quer de forma direta, quer de forma reflexa.

Com base em tais razões é que ALEXANDRE DE MORAES retrata a Constituição como "a lei fundamental e suprema de um Estado, que contém normas referentes à

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 138.

estruturação do Estado, à atribuição de competências, direitos, garantias e deveres dos cidadãos", estando o aduzido termo, enquanto conceito geral, atrelado à ideia de firmar, estabelecer, organizar ou formar<sup>26</sup>. Diante disso, é possível ter presente a relevância da Constituição no sentido de estruturar e conferir uniformidade à ordem jurídica pátria, condição esta que legitima o controle de constitucionalidade, figura a ser abordada nos tópicos seguintes.

## 1.2 Conceito e características do controle de constitucionalidade no Brasil

O controle de constitucionalidade corresponde ao juízo exercido, por alguns órgãos autorizados pelo ordenamento, em torno da compatibilidade das normas jurídicas com os comandos veiculados na Constituição. No Brasil, tal controle se realiza por meio de atuação dos poderes da República referenciados no artigo 2º da Lei Maior. Os Poderes Legislativo e Executivo realizam tal controle de forma preventiva, no curso do processo de edição da norma – portanto, antes da publicação do preceito normativo –, mediante procedimentos próprios, ao passo que o Poder Judiciário exerce referido controle de maneira repressiva, porquanto realizado somente depois da edição da norma mediante atuação que comporta duas formas:

**(a) difusa (também denominada concreta):** quando a constitucionalidade é suscitada indiretamente como matéria que substancia determinado pleito formulado junto ao Poder Judiciário, sendo realizado pelos órgãos judicantes que integram a estrutura do aduzido poder; ou, ainda,

**(b) concentrada (também denominada abstrata):** quando a provocação do Poder Judiciário a respeito da constitucionalidade de uma norma veicula pretensão cujo objeto **direto e específico** é a manifestação sobre a constitucionalidade de determinada norma, hipótese esta na qual a manifestação jurisdicional constitui atribuição exclusiva do plenário do Supremo Tribunal Federal.

---

<sup>26</sup> MORAIS, Alexandre de. *Direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 38.

RAFAEL PANDOLFO traz, em sua obra, referência aos conceitos de controle difuso e concentrado acima expostos, no sentido de reconhecer, no primeiro, mister passível de ser realizado por qualquer juiz ou tribunal em situações nas quais o objeto da lide trazida ao Poder Judiciário:

*[...] não é declaração de inconstitucionalidade, mas o litígio instaurado entre autor e réu em virtude do cumprimento da norma eivada daquele vício. Nessa espécie de controle, como afirma Tresolini, o indivíduo apenas pode alegar a inconstitucionalidade da norma caso esteja sendo diretamente afetado por ela [...].<sup>27</sup>*

Complementarmente, em relação ao controle concentrado, referencia o autor que as decisões proferidas nos respectivos processos não tem como objeto tutelar direitos subjetivos, mas, numa perspectiva mais ampla, a própria ordem constitucional<sup>28</sup>. EDUARDO FORTUNATO BIM, por sua vez, também traça distinção entre ambos os sistemas de controle de constitucionalidade que caminha em idêntico sentido às considerações até então postas:

*Em nosso sistema jurídico, o controle de constitucionalidade das leis é feito de duas formas: difusa e concentrada. O chamado controle difuso habilita todos os tribunais (respeitado a reserva de plenário) e juízes do País a julgar inconstitucional qualquer ato. Aqui as decisões somente terão eficácia entre as partes, não se estendendo para fora do processo. O controle concentrado é exercido pelo Supremo Tribunal Federal e pelos Tribunais de Justiça e habilita esses órgãos a proferirem decisões sobre a constitucionalidade com eficácia erga omnes.  
(...)  
Essa convivência de regimes não só retira do STF o monopólio sobre a constitucionalidade de uma norma, como torna a decisão de qualquer outro juiz ou tribunal do País tão definitiva e válida quanto a sua. Nesse contexto de posterior decisão, emitida no seio do controle concentrado de constitucionalidade, que difira do entendimento cristalizado no controle difuso, é que o tema da relativização da coisa julgada ganha importantes proporções na seara tributária.<sup>29</sup>*

Por conta das peculiaridades que as acompanham é que cada uma das formas de controle de constitucionalidade exercidas pelo Poder Judiciário possui efeitos que lhe são próprios, pois enquanto no controle difuso as decisões judiciais alcançam

<sup>27</sup> PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 161.

<sup>28</sup> PANDOLFO, Rafael. *Op. Cit.*, p. 167.

<sup>29</sup> BIM, Eduardo Fortunato. Aspectos da relativização da coisa julgada em matéria tributária: Ação Rescisória, Isonomia e Relações Continuativas. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, ICET, 2006, p. 82/83.

tão-somente a esfera jurídica das partes envolvidas na relação processual (efeitos estes denominados *inter partes*), no controle concentrado, ao contrário, os efeitos da decisão abarcam a todos os sujeitos aos quais aproveitam as disposições contidas na ordem jurídica (efeitos estes chamados *erga omnes*)<sup>30</sup>.

Enquanto o controle difuso pode ser suscitado por meio da quase totalidade das modalidades de ação previstas na ordem jurídica – inclusive aquelas referidas no capítulo anterior –, o controle concentrado, por sua vez, pode apenas ser instaurado por intermédio de ações específicas, que são a Ação Direta de Inconstitucionalidade, a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão e a Ação Declaratória de Constitucionalidade. Tais ações, conforme destacado por JAMES MARINS, são de competência originária do Supremo Tribunal Federal com expressa previsão na Constituição da República (artigo 102, I, “a” e 103, *caput* e § 2º), que enfeixa a legitimidade *ad causam* para a propositura das ações diretas, restringindo-a aos entes políticos ou de classe relacionados no respectivo artigo 103<sup>31</sup>.

Das considerações acima, é possível observar que a via concentrada – que constitui o enfoque do trabalho vertente – conta com alguns rigores impostos pelo ordenamento em razão do fato de se tratar de instrumento estritamente voltado ao resguardo da ordem constitucional. Tal teleologia justifica, assim, a atribuição específica do Supremo Tribunal Federal para a análise a ser feita em tal controle, a designação de sujeitos específicos enquanto detentores de legitimidade para provocar o Poder Judiciário e o caráter retroativo da valoração empreendida, pois voltado tal proceder ao resguardo de um bem maior, que é a unidade do sistema jurídico.

---

<sup>30</sup> PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 167.

<sup>31</sup> MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 74.

### 1.3 O controle de constitucionalidade à luz dos conceitos de vigência, validade e eficácia

Estabelecidas as principais elementares do controle de constitucionalidade, cumpre tecer algumas considerações, sobretudo segundo a perspectiva do controle de constitucionalidade concentrado, a respeito de três conceitos cuja identificação se revela necessária para uma compreensão mais precisa dos impactos ocasionados no ordenamento jurídico pela decisão que reconhece a inconstitucionalidade de determinada norma, a saber, as figuras da validade, vigência e eficácia.

Consigne-se, primeiramente, que em relação ao conceito de **validade**, não se tem um posicionamento doutrinário assente em torno da matéria, vez que a concepção do instituto comporta diferentes correntes atreladas às distintas compreensões existentes em torno da própria ideia de Direito.

Tal distinção conceitual é explorada na obra de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, ao expor a aduzida autora que, para a corrente doutrinária que adota uma concepção **jusnaturalista** do Direito (ou seja, que o toma como um conjunto de normas jurídicas e princípios emanados de um ente superior), tem-se a figura da validade atrelada à própria concepção de norma justa, moral, e que, dessa forma, atenda às exigências axiológicas fixadas na ordem natural. Por outro lado, a corrente do **positivismo jurídico** (que entende o direito como criação humana delimitada pela ordem de coisas e prioridades de valores eleitos pela sociedade) compreende a figura da validade como um atributo da norma que lhe reconhece as elementares de existência e de obrigatoriedade, não entrando, portanto, em uma valoração axiológica. Já na linha de estudo adotada neste trabalho, do **construtivismo lógico-semântico** (enquanto desdobramento da linha normativista do positivismo jurídico, atrelada à teoria da linguagem já esclarecida no primeiro capítulo), a validade é trabalhada a partir de uma matriz filosófica, que compreende a validade como uma asserção aplicável apenas a um universo limitado do discurso, ou seja, em razão de um sistema<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 704-705.

Com base em tal concepção, a validade da norma é avaliada à luz de dois aspectos de cunho eminentemente formal, que residem em sua edição (i) por uma autoridade competente, e (ii) observando procedimento próprio, ou seja, conforme as diretrizes postas no sistema<sup>33</sup>. Nesse sentido, eventual valoração empreendida em termos substanciais – como, por exemplo, a análise em torno da adequação das normas a princípios e outras normas da ordem jurídica –, não traz qualquer prejuízo à sua validade, estando atrelada a outros conceitos que serão expostos.

O conceito de **vigência**, por sua vez, diz respeito ao marco da obrigatoriedade ou vinculatoriedade da norma – retratando, portanto, a aptidão para produzir efeitos e atrelar condutas – quanto aos respectivos destinatários, sendo representada pelo período posterior à sua publicação, bem como à *vacatio legis*<sup>34</sup>.

Já a **eficácia**, embora também se vincule à ideia de efeitos advindos da norma, não se confunde com a vigência. Isso porque a eficácia vai além da aptidão para produzir efeitos, representando a própria produção efetiva de efeitos<sup>35</sup>. Justifica a consideração de tal figura a constatação de existirem normas que, a despeito de publicadas e superado o prazo da *vacatio legis*, encontram óbices no plano da aplicação, do que se conclui pela existência de problemas na produção de efeitos.

Para que fique ilustrado tal óbice, a título exemplificativo, quando existe uma decisão judicial que impede a cobrança de determinado tributo pelo Fisco, a aplicação efetiva da norma fica prejudicada, em razão da edição de outra norma emanada do Poder Judiciário constituindo um hiato no processo de positivação da primeira norma, do que se conclui que existe no caso prejuízo à respectiva eficácia.

A doutrina classifica a eficácia em três categorias: (i) jurídica, para caracterizar o mecanismo de concretização do conteúdo da norma jurídica, por meio da efetivação do fato nela previsto e a consequente projeção de efeitos por meio da relação jurídica a partir de tal acontecimento instaurada (ou seja, a causalidade que informa o vínculo entre fato jurídico e relação jurídica); (ii) técnica, identificando a condição

---

<sup>33</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 722.

<sup>34</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Op. Cit.*, p. 772.

<sup>35</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Op. Cit.*, p. 772.

da norma jurídica de descrever acontecimentos que, uma vez concretizados no plano fático, irradiem efeitos jurídicos, já removidos eventuais obstáculos passíveis de impedirem tal propagação; e (c) social, enquanto acatamento, por parte da sociedade, do comando contido na norma. Em que pese a pertinência da classificação para a figura jurídica da eficácia acima explicitada, é importante ter presente, quanto ao objeto deste trabalho, a distinção existente entre a ideia de pertencibilidade, de aptidão para produção de efeitos, e de efetiva produção de efeitos.

Diante disso, conclui-se que, à luz do exemplo antes trazido, a declaração de inconstitucionalidade tem, como consequência imediata e mais sensível, prejuízo à eficácia da norma. Entretanto, para o controle de constitucionalidade concentrado, é possível, ainda, identificar uma peculiaridade consistente na ruptura do vínculo de pertencibilidade da norma com o sistema no qual inserida, em razão da manifestação *erga omnes* empreendida pelo Supremo Tribunal Federal. Com efeito, embora a validade esteja atrelada a atributos formais que acompanham a edição da norma – autoridade e procedimento adequados –, é fato que, a partir da manifestação do tribunal com efeito vinculante para todos os sujeitos do meio social, os citados atributos se afastam da norma, independentemente de a valoração do Poder Judiciário estar atrelada a aspectos substanciais ou formais.

PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que uma norma, enquanto não afastada por outra – e, portanto, não tendo cassada a respectiva juridicidade –, continua pertencendo ao sistema e, com isso, sendo revestida de validade<sup>36</sup>. No mesmo sentido, é a doutrina de HELENILSON CUNHA PONTES, para quem os efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade na via concentrada são equivalentes a uma revogação do ato normativo impugnado:

*Por outro lado, os efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade proferida na via concentrada equivalem ao de uma especial revogação do ato normativo impugnado (ou de uma determinada interpretação de seu texto, considerada a circunstância de que a norma jurídica é, a rigor, o produto da interpretação dos textos normativos) (...)*

*O especial efeito revogatório, o que para alguns traduz o exercício pelo Supremo Tribunal Federal de uma função de legislador negativo, torna-se*

---

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 449.

*mais explícito quando se considera a circunstância de que a pronúncia de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado tem eficácia contra todos e efeitos vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal (art. 28, parágrafo único, da Lei n. 9.868/99).*

*O efeito revogatório é ainda confirmado pela determinação legal (art. 28, caput, da Lei n. 9.868), de publicação da parte dispositiva da decisão de inconstitucionalidade em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União, norma que tem o claro propósito de cumprir o requisito da publicidade, como elemento indispensável para a imperatividade dos atos normativos no Estado de Direito.<sup>37</sup>*

Tal concepção também é retratada na obra de LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO, ao reconhecer que a inconstitucionalidade implica nulidade da norma e, em razão da expulsão do sistema, coloca por terra a respectiva validade<sup>38</sup>. E, como a validade representa conceito dotado de conotação mais ampla do que os demais expostos, enquanto condição para que a própria vigência e eficácia se instaurem, é lógico aduzir que tais institutos restam também prejudicados com o reconhecimento da inconstitucionalidade em sede de controle concentrado.

## **2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

### **2.1 Papel do Supremo Tribunal Federal na dissolução das lides tributárias**

Uma vez esclarecida a relevância da Constituição para a configuração da ordem jurídica e direcionamento da atuação do Legislador infraconstitucional, é de se pontuar também que, especificamente em relação ao sistema tributário pátrio, as respectivas bases encontram-se assentadas em diretrizes normativas extraídas, em parcela significativa, diretamente do texto constitucional.

O texto constitucional reserva um título específico à regulação da “Tributação e do Orçamento” (Título IV), e, dentro dele, dedica um capítulo, abrangendo os artigos 145 a 162, ao “Sistema Tributário Nacional”. Além de tais disposições, em outros artigos existem preceitos mais genéricos ou princípios que tem integral aplicação à

<sup>37</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 74/75.

<sup>38</sup> GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária*. 1. ed. (ano 2007). 2. reimpr. Curitiba: Juruá, 2012, p. 87.

regulação do sistema tributário, tal como é o caso dos preceitos de legalidade, igualdade e direito à propriedade, estatuídos no artigo 5º da Constituição. A análise de tais disposições, por sua vez, evidencia o especial cuidado que o Constituinte dedicou ao trato da tributação pátria, tendo destrinchado, de modo cuidadoso e analítico, o tratamento a ser dado à matéria pelo Legislador. Seguindo tal premissa, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>39</sup> defende, à luz da lição de GERALDO ATALIBA, a necessidade de se partir do texto constitucional para a compreensão da estrutura normativa de tributação estatuída no ordenamento:

*O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum, posteriormente desenvolverá. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade.<sup>40</sup>*

Sob essa perspectiva, como a Constituição versa sobre a matéria tributária de modo bastante analítico, tem-se, como decorrência lógica, o fato de o Supremo Tribunal Federal ter contato bastante intenso com matérias de conotação tributária e, não raro, ter de enfrenta-las em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

## **2.2 Peculiaridades do controle de constitucionalidade exercido em lides com conteúdo tributário. Efeitos da decisão judicial na relação jurídica de cunho tributário.**

O controle de constitucionalidade em lides que versam sobre matéria tributária, nos termos das considerações anteriores, é uma figura vívida no ordenamento jurídico brasileiro. As manifestações do Supremo Tribunal Federal, nesse contexto, podem versar sobre diversos aspectos da relação jurídica tributária, mais especificamente

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 215.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, p. 218.

sobre qualquer das elementares de cunho objetivo e subjetivo que a integram, desde que o ponto de controvérsia tenha conexão com matéria regulada na Lei Maior.

Nesse sentido, as manifestações do Supremo Tribunal Federal – assim como dos demais órgãos do Poder Judiciário –, em lides tributárias, podem ter reflexos (i) em **relações jurídicas isoladas** (aquelas constituídas em caráter eventual entre a Administração e o sujeito passivo), ou (ii) em **relações jurídicas continuativas** (aquelas que trazem em sua ontologia a regularidade ou continuidade de trato entre Administração e sujeito passivo). A abordagem de tal classificação das relações jurídicas se justifica porque tem o condão de determinar o alcance temporal da decisão judicial proferida no contexto das relações tributárias, conforme se verá no tópico seguinte de modo mais detido.

Cabe pontuar, ainda, que a manifestação do Poder Judiciário, dependendo da natureza da lide posta à apreciação do julgador, também pode operar efeitos *inter partes* ou *erga omnes*, ou seja, em relação às partes que figuram no processo ou à sociedade como um todo sem que esta tenha necessitado deduzir qualquer pleito, nos termos antes expostos por ocasião da explanação em torno da distinção traçada entre a projeção do controle difuso (que opera efeitos *inter partes*) e concentrado (que opera efeitos *erga omnes*) de constitucionalidade. Disso se extrai que o controle de constitucionalidade, em suas vertentes concentrada e difusa, tem o condão de surtir diferentes reflexos nas elementares que informam a relação jurídica tributária – o que ocorrer, inclusive, no contexto das ações exacionais e anti-exacionais já expostas –, podendo carrear prejuízo ao processo de positivação da norma como um todo e, assim, implicar o afastamento de determinada exação.

Outro aspecto a ser valorado no controle de constitucionalidade em matéria tributária diz respeito à projeção retroativa de efeitos da decisão judicial, uma vez que a valoração aqui versada traduz um juízo que remete à própria gênese da norma. Nesse sentido, uma norma não poderia ser reconhecida como constitucional ou inconstitucional somente a partir da manifestação do Poder Judiciário, do que deflui que tal reconhecimento opera efeitos *ex tunc* e, conseqüentemente, carreia prejuízo, em caráter retroativo, à validade da norma e às relações jurídicas com base nela

instauradas (observados os prazos decadencial e prescricional que informam a desconstituição de tais relações).

Tal conclusão é alcançada a partir da interpretação *a contrario sensu* do artigo 27 da Lei n.º 9.868/1999, o qual revela o caráter retroativo dos efeitos atrelados à decisão de inconstitucionalidade em controle concentrado, salvo em caso de ser reconhecida a modulação de efeitos da decisão judicial. A partir de tal disposição, HELENILSON CUNHA PONTES sustenta que, no sistema constitucional brasileiro, a pronúncia de inconstitucionalidade, seja em controle difuso, seja em controle concentrado, produz, em princípio, efeitos *ex tunc*, pois o ato normativo decretado inconstitucional recebe um juízo negativo quanto à sua validade, valoração esta que atinge o ato desde o seu nascimento<sup>41</sup>.

Por conta de tais efeitos, para o controle concentrado especificamente, o dispositivo legal mencionado autoriza, quando existentes razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, a aplicação no controle concentrado da figura da modulação de efeitos, que permite restringir os efeitos da declaração judicial **a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento a ser fixado**, segundo juízo de valor do órgão julgador que permita fugir à regra mencionada.

JAMES MARINS define a modulação de efeitos como “o dimensionamento material e temporal dos efeitos das decisões” emanadas do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade e a retrata também como a prerrogativa atribuída por lei ao tribunal em questão para estipular as condições de eficácia de suas decisões<sup>42</sup>. A autor em comento pondera que o uso de tal expediente pelo Supremo Tribunal Federal se justifica pelos impactos sociais passíveis de serem ocasionados pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da norma jurídica – por exemplo, o impacto econômico oriundo da inconstitucionalidade de uma norma instituidora de tributo –, em hipóteses nas quais se justifica sejam prestigiados os preceitos de igualdade e segurança jurídica:

---

<sup>41</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 72.

<sup>42</sup> MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 742.

*Assim como os ordinários efeitos ex tunc, os efeitos em matéria fiscal da modulação temporal – eficácia ex nunc da inconstitucionalidade – poderão ser de imponderáveis dimensões, especialmente nos casos em que os contribuintes tenham deixado de pagar tributos ou tenham obtido a restituição ou compensação do tributo pago, com base em medidas liminares ou mesmo em sentença – transitadas ou não – que tenham reconhecido incidentemente a inconstitucionalidade da norma. Nesses casos, cumprirá ao STF, não apenas determinar a restrição temporal da decisão, mas também a modulação do conteúdo da declaração de inconstitucionalidade – estipulando os seus efeitos objetivos e subjetivos para as diversas situações juridicamente distinguíveis – sempre do modo a prestigiar os princípios da igualdade material e da segurança jurídica.<sup>43</sup>*

Segundo a mesma linha de raciocínio, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA sustenta que os efeitos da decisão que reconhece a inconstitucionalidade da norma serão definidos segundo os princípios constitucionais a serem protegidos em cada caso, tais como o da segurança jurídica, da moralidade, da boa-fé, etc.<sup>44</sup>, embora tal situação excepcional não se preste a desvirtuar o caráter eminentemente retroativo que é a regra do controle concentrado de constitucionalidade.

A despeito da mencionada figura da modulação, ainda assim tem-se que a retroação dos efeitos da decisão prevalece no controle concentrado, como decorrência não apenas da natureza declaratória do provimento, mas da própria teoria das nulidades, explorada em mais detalhes na obra de HELENILSON CUNHA PONTES:

*No Brasil, prevalece o sistema da nulidade da norma inconstitucional, também herança da influência do Direito Constitucional norte-americano. A pronúncia de nulidade, em princípio, opera ex tunc, atingindo todos os efeitos produzidos pela norma julgada inválida em face da Constituição. O fundamento para a adoção da teoria da nulidade sempre foi o princípio da supremacia da Constituição, tendo em vista a circunstância de que admitir e preservar a validade ou a eficácia, ainda que por um certo período de tempo, de norma inconstitucional, significaria ofender ou suspender a eficácia, por igual período de tempo, dos comandos constitucionais com os quais aquela norma conflite.<sup>45</sup>*

Feitas tais considerações, é possível afirmar que a atuação do Supremo Tribunal Federal em sede recursal – atrelada ao controle difuso – abarcará apenas a esfera jurídica das partes envolvidas, em regra com caráter *ex tunc*, mas que, em termos práticos, desaguarão em (i) em efeitos prospectivos que refletirão na constituição ou

<sup>43</sup> MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 744.

<sup>44</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 93-96.

<sup>45</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 37.

não de relações futuras; e (ii) efeitos retroativos que poderão legitimar eventuais exigências de uma parte em face da outra. Por outro lado, a atuação do Supremo Tribunal Federal também poderá se dar em controle concentrado, contexto este no qual a manifestação do Poder Judiciário terá caráter *erga omnes*, e, além disso, operará efeitos retroativos à edição da norma, salvo se reconhecida a modulação de efeitos.

### **2.3 Efeitos da manifestação sobre a constitucionalidade da norma no contexto das relações jurídicas tributárias continuativas e a Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal**

No contexto das relações tributárias de caráter continuativo, cabem considerações sobre a Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal<sup>46</sup>, que traz previsão no sentido de restringir os efeitos da sentença que verse sobre a manutenção ou afastamento de determinada exação, não admitindo que se estendam a exercícios posteriores nos quais incida o tributo objeto de questionamento judicial.

Trata-se de temática que, conforme pontuado por WALTER PIVA RODRIGUES, se comunica especificamente com o instituto da coisa julgada em matéria tributária<sup>47</sup>, contexto no qual esse tipo de liame jurídico é instaurado com regularidade. Com efeito, a relação jurídica continuativa é explicada por GUSTAVO SAMPAIO VALVERDE como uma incidência sucessiva da norma jurídica e sua consequente aplicação reiterada, nos termos postos abaixo:

*(...) a relação jurídica continuativa pode ser explicada como a incidência sucessiva da mesma norma jurídica e da sua consequente aplicação reiterada, envolvendo sempre os mesmos sujeitos ativo e passivo. Compreendida dessa maneira, esse tipo de relação envolve sempre várias relações jurídicas autônomas e independentes entre si. Esse é o caso das*

---

<sup>46</sup> Súmula 239 do STF: “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.” Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_201\\_300](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_201_300). Acesso em: 30/05/2014 às 14h23.

<sup>47</sup> RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 59.

*relações que implicam prestações periódicas, entre as quais se incluem algumas relações de natureza tributária.*<sup>48</sup>

Ainda a respeito do tema, CLEIDE PREVITALLI CAIS define a relação jurídica tributária continuativa como aquela que “produz uma cadeia periódica de fatos geradores, todos decorrentes da mesma norma jurídica”<sup>49</sup>. E, a partir de tal conceito, a referida autora sustenta que a súmula em questão não traz restrição para os efeitos das sentenças proferidas em sede de ações que tenham por objeto debate em esfera tributária, **desde que considerados distintos contextos**: o das relações tributárias não-continuativas (em relação às quais a decisão judicial tem alcance mais estrito, tendo em vista o fato de, dependendo do caso, nova eventual cobrança configurar distinta exigência tributária, não abarcada pelos efeitos da sentença, o que se observa, por exemplo, na incidência de tributo da espécie Imposto Sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação, que se encontra atrelado a fato eventual) e o das relações tributárias continuativas (nas quais a exigência tributária projeta seus efeitos para o futuro, nos contornos delineados pela lei que a instituiu, e que, por sua vez, não configura exigência autônoma, como ocorre, por exemplo, na incidência de tributo da espécie Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços nas operações de uma empresa que rotineiramente comercializa mercadorias)<sup>50</sup>.

Na mesma esteira, LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO defende que, da coisa julgada nas ações declaratórias, também exsurtem efeitos prospectivos, que são, portanto, irradiados, para as relações jurídicas tributárias dotadas de natureza continuativa, desde que a situação fática e jurídica que permeia tais relações não sofra alteração:

*Portanto, uma vez que a coisa julgada nas ações declaratórias incide sobre a declaração, surtindo efeitos futuros, nas relações jurídicas tributárias que se revestem de natureza continuativa, enquanto não houver a alteração de fato e de direito que modifique substancialmente a decisão proferida, a declaração emanada pelo Poder Judiciário é imutável.*<sup>51</sup>

<sup>48</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 141.

<sup>49</sup> CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 7. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 343.

<sup>50</sup> CAIS, Cleide Previtalli. *Op. Cit.*, p. 343-344.

<sup>51</sup> GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária*. 1. ed. (ano 2007). 2. reimpr. Curitiba: Juruá, 2012, p. 44-45.

GUSTAVO SAMPAIO VALVERDE, seguindo a linha de posicionamento retratada pelos autores até então expostos, sustenta que as relações continuativas trazem em seu bojo peculiaridade de linguagem que não justifica a limitação explicitada, conforme se extrai do excerto abaixo:

*Parte da doutrina pretende ver nessas situações uma limitação à norma da coisa julgada, em razão da possibilidade de alteração posterior da decisão, explicitamente admitida pela lei processual. Todavia, essa posição não se afigura com a mais adequada. A nova decisão que pode vir a ser proferida no caso de ter “sobrevindo modificação no estado de fato ou de direito” não ignora nem contraria a decisão anteriormente prolatada, que preserva a sua autoridade de coisa julgada em relação aos fatos que teve por objeto. A nova decisão será proferida no âmbito de uma situação comunicativa diversa, que é composta de outras informações, muito embora seja integrada pelas mesmas partes. Trata-se, portanto, de uma nova relação processual, que tem a finalidade de adaptar o direito aos fatos por meio da produção de uma nova comunicação normativa, que é fruto da tematização de outras matérias-primas advindas do ambiente do sistema. A coisa julgada existente fica sempre preservada. Tanto é assim que, caso não possa ser comprovada a alteração da situação fática ou jurídica, seus efeitos continuarão a prevalecer normalmente.<sup>52</sup>*

Ou seja, nas relações jurídicas dotadas de caráter continuativo, de acordo com a perspectiva apresentada pela maioria dos estudiosos do Direito Tributário, dentre os quais foram trazidos apenas alguns exemplos, a decisão judicial – e, nesse contexto, aquela proferida em controle de constitucionalidade – não estará adstrita à aplicação da norma em um exercício determinado, mas irradiará seus efeitos sobre os processos de positivação desencadeados em momentos posteriores, desde que dotados de equivalentes elementares fáticas em relação àquelas que fundamentaram a valoração jurisdicional.

---

<sup>52</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 141-142.

### **III COISA JULGADA E CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM SEDE TRIBUTÁRIA**

#### **1 EXPOSIÇÃO DO PROBLEMA**

Uma vez estabelecidos os conceitos trazidos ao longo da presente explanação, impende, neste capítulo, enfrentar a problemática proposta, atrelada aos efeitos oriundos de uma manifestação do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade da norma em relação a jurisdicionados que tenham em sua esfera jurídica uma decisão judicial com trânsito em julgado.

A valoração a ser empreendida no presente capítulo se presta ao alcance de uma das seguintes soluções: (i) a preservação da coisa julgada existente em relação às partes da relação jurídica tributária e manutenção do conteúdo do julgado com efeitos prospectivos à decisão do Supremo Tribunal Federal, (ii) a desconstituição da coisa julgada existente, para fins de afastar os respectivos efeitos em termos pretéritos e futuros, ou (iii) a adoção de uma solução parcial da qual resulte a preservação dos efeitos pretéritos da coisa julgada, porém com a alteração do cenário futuro, que deverá observar as diretrizes postas na decisão proferida em controle de constitucionalidade.

A exposição do problema revela, de antemão, nítido conflito entre o princípio da segurança jurídica que impõe a preservação da coisa julgada, e de outro, o princípio da isonomia que estatui a atribuição de tratamento equivalente aos administrados, de modo que, nos tópicos seguintes, serão buscados os fundamentos insertos no sistema pátrio que autorizam a priorização de um em detrimento do outro.

#### **2 DIREITO E SISTEMA. A SOBREPOSIÇÃO DE LINGUAGEM ENQUANTO MECANISMO PARA DISSOLUÇÃO DE CONFLITOS ENTRE NORMAS**

O presente tópico se presta a explicitar as premissas que dão suporte ao Direito enquanto sistema e, como tal, impõem a existência de uma comunicação harmônica

entre os elementos que o integram, enquanto mecanismo que viabiliza o funcionamento deste “organismo”.

A concepção de sistema se agrega à ideia de coletividade, ou melhor, se reporta a uma conjugação de elementos. Tal conjugação, por sua vez, não se opera de modo arbitrário ou aleatório, pois pressupõe uma comunicação ou sinergia entre os elementos citados **que justifique terem sido reunidos**, segundo determinada lógica identificada pelo estudioso que os toma como referência.

Feitos tais esclarecimentos, cumpre fazer menção à doutrina de FABIANA DEL PADRE TOMÉ, autora que, quanto à temática posta, define sistema como um conjunto de elementos que se encontram vinculados por um liame de coordenação:

*Tomando em seu significado de base, podemos definir sistema como o conjunto de elementos coordenados entre si, aglutinados perante uma referência determinada. Nesse sentido, posiciona-se Lourival Vilanova: “falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem”. Aos elementos Tercio Sampaio Ferraz Jr. denomina repertório e às relações chama de estrutura.*

*(...)Efetuados esses esclarecimentos preliminares e adotada a concepção segundo a qual o sistema apresenta-se como conjunto de elementos relacionados entre si, é possível visualizar a sociedade como um macrossistema dentro do qual se inserem diversos subsistemas, dentre eles, o do direito positivo.<sup>53</sup>*

A coexistência harmônica das normas que integram o ordenamento jurídico, por sua vez, configura imposição inafastável para o funcionamento do sistema, vez que a respectiva configuração somente é possível em razão da existência de mecanismos capazes de depurarem eventuais conflitos normativos.

Um desses mecanismos é a **revogação**, prevista no artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, que pode se operar tácita ou expressamente, de modo a encerrar o vínculo de pertencibilidade de determinado preceito em relação ao ordenamento. Outra forma admissível de se alcançar solução para eventual incompatibilidade de preceitos normativos é a eleição de **métodos hermenêuticos ou diretrizes axiológicas** que imponham a aplicação de uma norma em detrimento de outra para uma situação em particular.

<sup>53</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 44-45.

No contexto específico do conflito de normas envolvendo decisão judicial – o qual se comunica com o objeto do trabalho –, tem-se situação na qual tal manifestação, quando incompatível com o comando contido na norma objeto de impugnação no contexto de determinada lide, prevalece sobre esta, como garantia de uniformidade do sistema jurídico. Nesse sentido, quando proferida decisão judicial, que acolhe a pretensão de determinado jurisdicionado para afastar uma exação tributária, claro é que a norma emanada do Poder Legislativo – até então válida, vigente e eficaz –, passará a carecer das elementares que vinculavam aquele administrado. Destarte, apesar de a hipótese suscitada não configurar uma revogação, tem-se cenário no qual decisão do Poder Judiciário traduz uma norma que vincula as partes e, dependendo do conteúdo da sentença, afasta a aplicação de outra norma.

A inserção de tal lógica no contexto do controle de constitucionalidade concentrado conduz à conclusão de que a decisão proferida se sobrepõe à norma impugnada com caráter, em regra, *ex tunc* e *erga omnes*, subtraindo-lhe a aptidão para vincular os administrados que, até então, a ela se mostravam sujeitos. Sob essa perspectiva, a solução a ser proposta para o problema pontuado no introito do capítulo há de observar a comunicação e harmonia que idealmente informam o sistema jurídico, ante o aparente conflito existente entre a norma jurídica atrelada à coisa julgada e a aquela vinculada à decisão do Supremo, sob pena de se incorrer em uma ruptura da ordem do sistema.

### **3 DESCONSTITUIÇÃO OU PRESERVAÇÃO DA COISA JULGADA TRIBUTÁRIA: SOLUÇÕES PARA O PROBLEMA**

Ante a prolação de decisão sobre a constitucionalidade da norma jurídica em situações nas quais exista prévia coisa julgada atrelada a relações jurídicas específicas, é de se avaliar se a manifestação do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, teria o condão de afetar a existência dessa coisa julgada.

Em tal circunstância, existe nítido conflito de princípios, segundo dicotomia que traz, de um lado, o preceito de isonomia, e de outro, o preceito de segurança jurídica.

Nesse cenário, caso fosse priorizado o primeiro deles, ter-se-ia situação de desconstituição da coisa julgada. Sob outra perspectiva, caso priorizado o segundo, ter-se-ia situação de preservação da coisa julgada, com o desdobramento de que o administrado a ela vinculado ficaria em situação de desigualdade em relação aos demais jurisdicionados abarcados pela decisão do Supremo.

À luz das possíveis soluções indicadas, DALTON LUIZ DALLAZEM faz menção ao fato de parcela significativa da doutrina, na qual é possível destacar nomes como TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER, TEORI ALBINO ZAVASCKI, OSWALDO LUIZ PALU, WALTER PIVA RODRIGUES, MARCO AURÉLIO GRECO, HELENILSON CUNHA PONTES e ADA PELLEGRINI GRINOVER, admitir ser cabível a ação rescisória para o fim de desconstituir a coisa julgada, por se tratar de medida de preservação da isonomia e da legalidade:

*Teresa Arruda Alvim Wambier admite a ação rescisória em ambos os casos. Aliás, considera a própria Súmula 343 com ofensivo aos princípios da isonomia e da legalidade, e portanto inconstitucional. Também Teori Albino Zavascki, Oswaldo Luiz Palu, Walter Piva Rodrigues, Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes admitem a rescisória em qualquer caso. Ada Pellegrini Grinover admite a possibilidade, apenas, quando há a posterior declaração de inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal em caráter erga omnes e com eficácia ex tunc. Abrange no seu estudo também os casos de controle difuso com posterior suspensão da norma pelo Senado Federal. James Marins, endossa o posicionamento de Grinover, enfatizando a atenção à qualidade de eficácia dos acórdãos do Supremo Tribunal Federal utilizados como paradigmas para os acórdãos do Supremo Tribunal Federal utilizados como paradigmas para os acórdãos rescindendo. Marilene Talarico Martins Rodrigues também se manifesta no sentido do não-cabimento da rescisória quando a decisão que se pretende rescindir foi favorável ao contribuinte. Encontramos, ainda, nessa trilha, Sergio Sahione Fadel, Sacha Calmon Navarro Coelho, Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Octavio Campos Fischer.*

*(...) Quanto ao Supremo Tribunal Federal, poder-se-ia inferir que o posicionamento é pela admissibilidade da rescisória quando há a posterior declaração de inconstitucionalidade da norma, cujos efeitos são ex tunc (segundo a tradição), de acordo com o testemunho de Misabel Derzi.<sup>54</sup>*

Do excerto acima se extrai, inclusive, que o Supremo Tribunal Federal já reconheceu caráter de prevalência à isonomia, em casos de manifestação com caráter *erga omnes* e efeito *ex tunc* tendente à desconstituição da coisa julgada, tal como é possível observar no conteúdo do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 592.912/RS:

---

<sup>54</sup> DALLAZEM, Dalton Luiz. *A coisa julgada e a posterior apreciação da constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 64-67.

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO - COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL - INDISCUTIBILIDADE, IMUTABILIDADE E COERCIBILIDADE: ATRIBUTOS ESPECIAIS QUE QUALIFICAM OS EFEITOS RESULTANTES DO COMANDO SENTENCIAL - PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL QUE AMPARA E PRESERVA A AUTORIDADE DA COISA JULGADA - EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS - VALORES FUNDAMENTAIS INERENTES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO - EFICÁCIA PRECLUSIVA DA "RES JUDICATA" - "TANTUM JUDICATUM QUANTUM DISPUTATUM VEL DISPUTARI DEBEAT" - CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE CONTROVÉRSIA JÁ APRECIADA EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, AINDA QUE PROFERIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - A QUESTÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CPC - MAGISTÉRIO DA DOCTRINA - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) que haja sido proposta na fluência do prazo decadencial previsto em lei, pois, com o exaurimento de referido lapso temporal, estar-se-á diante da coisa soberanamente e julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade. A superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia "ex tunc" - como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentra da (RTJ 87/758 - RTJ 164/506-509 - RTJ 201/765) -, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, "in abstracto", da Suprema Corte. Doutrina. Precedentes. - O significado do instituto da coisa julgada material como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito. (Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 592912. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Celso de Mello. Data do julgamento: 03/04/2012)*

O julgamento explicitado acima retrata posição predominante no Supremo Tribunal Federal – embora retratada em poucos julgados –, no sentido de que a coisa julgada com vinculação a decisão proferida em sede de controle de constitucionalidade concentrado somente pode ser desconstituída, para efeitos pretéritos, mediante o oportuno ajuizamento de ação rescisória, desde que não operado o prazo que carrega à primeira decisão a condição de soberanamente julgada.

Dentre os autores antes indicados que defendem a possibilidade de desconstituição da coisa julgada, a obra de WALTER PIVA RODRIGUES revela que a superveniente declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei tributária em controle de caráter concentrado e que confronte processo anteriormente extinto com

sentença transitada em julgado dá ensejo à ação rescisória com fundamento em violação – pelo julgado rescindendo – a literal disposição de lei (artigo 485, inciso V, do Código de Processo Civil):

*Sobrevindo em “processo sem lide”, tal como se configura a Ação Direta de Constitucionalidade, uma decisão favorável à constitucionalidade da lei (sentença de procedência), a Fazenda Pública vencida em processo já extinto deve propor a ação rescisória fundada em violação literal à disposição de lei (CPC 485 V).*

*Nesse caso, uma solução de compromisso para dar ao sistema a unidade que se lhe pede de forma a, harmonicamente, disciplinar as relações na sociedade, o prazo decadencial há de fluir a partir do trânsito em julgado da dita Ação Direta de Constitucionalidade.*

*De outro lado, se o Supremo Tribunal Federal em âmbito de Ação de Declaração de Inconstitucionalidade julgar a lei inconstitucional (sentença de procedência), o contribuinte vencido no processo extinto é quem deve propor a ação rescisória fundada em violação literal à disposição de lei (CPC 485 V).*

*Por igual, o prazo decadencial da ação rescisória há de fluir a partir do trânsito em julgado da prefalada Ação Direta de Inconstitucionalidade.<sup>55</sup>*

Aduz o autor em questão que, a declaração emanada em controle concentrado, reconhecendo a inconstitucionalidade ou a constitucionalidade, impõe alteração no mundo dos fatos e no mundo jurídico diante de efeitos novos produzidos pelo novo ato judicial emanado do Supremo, o que justificaria a propositura da ação rescisória no prazo de dois anos a partir do trânsito em julgado da decisão posterior<sup>56</sup>.

Apartado de tal peculiaridade que informa o pensamento do autor mencionado no que tange ao termo inicial para propositura da ação rescisória, também ROBSON MAIA LINS defende o cabimento da rescisória para o fim de desconstituir a coisa julgada, com o fundamento de que quando a corte reconhece a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma, cuida de criar o respectivo sentido que se irradiará no ordenamento<sup>57</sup>. E mais: para o doutrinador referido, a falta de aceitação da ação rescisória traria em seu bojo prejuízo à ordem normativa, sob a perspectiva de violação ao princípio da isonomia:

*A coisa julgada é também uma norma jurídica de comportamento. Proíbe que os agentes competentes (inclusive o próprio STF) retirem do sistema jurídico as normas jurídicas individuais após o decurso de determinado*

<sup>55</sup> RODRIGUES, Walter Piva. Coisa julgada tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 116-118.

<sup>56</sup> RODRIGUES, Walter Piva. *Op. Cit.*, p. 116-118.

<sup>57</sup> LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma jurídica: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 237-238.

*espaço de tempo. A essa proibição, perfectibilizadora da relação de direito público, alia-se o direito subjetivo dos administrados na permanência daquela norma individual e concreta e, evidentemente, a relação jurídica que irradia. Essa é a coisa julgada relação jurídica, que somente nasce quando positivada a coisa julgada norma geral e abstrata, por meio de decisão judicial.*

*Se, de um lado, a coisa julgada realiza o valor segurança jurídica, de outro, pode levar a situações de “aparente” quebra de isonomia, conforme será melhor detalhado em seguida ao tratarmos da “relativização da coisa julgada” e da “coisa julgada inconstitucional”.<sup>58</sup>*

Em que pese a relevância dos aduzidos argumentos, tal entendimento concorre com posicionamento doutrinário em sentido diverso, qual seja, pelo não-cabimento da ação rescisória e pela conseqüente preservação da coisa julgada. Nesse sentido, DALTON LUIZ DALLAZEM discorda da posição dos autores referenciados e reconhece que a ação rescisória não se faz cabível, sob o argumento de que o preceito de segurança jurídica deve prevalecer:

*Quando a nós, invocamos a segurança jurídica para afastar a rescisória em qualquer caso, vale dizer: independentemente de qual seja a decisão posterior do Supremo Tribunal Federal, restará mantido o vigor, em cada caso concreto, da norma jurídica tributária apreciada tanto por ele quanto por qualquer tribunal inferior anteriormente ao seu veredicto.*

*(...)*

*Embora não sejamos adeptos da doutrina da retroatividade absoluta, a citação é válida para nossos propósitos: o da inadmissibilidade da ação rescisória em face de decisão anterior à pronúncia do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da norma tributária, na qual fundada a decisão pretensamente rescindível.<sup>59</sup>*

De acordo com tal lógica, ter-se-ia desvirtuado o fim para o qual instituída a rescisória e tal ação ganharia feição de instrumento de uniformização da interpretação de matéria constitucional, e não mais de anulação de decisão judicial inquinada por vício insanável<sup>60</sup>.

Tal perspectiva de valoração, por sua vez, segundo as diretrizes postas no trabalho vertente, evidencia pontos de substanciação que se coadunam melhor com a premissa de harmonização das elementares postas no ordenamento e preservação do sistema jurídico. Isso porque, tal linha de pensamento considera os fins para os

<sup>58</sup> LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma jurídica: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 239-242.

<sup>59</sup> DALLAZEM, Dalton Luiz. *A coisa julgada e a posterior apreciação da constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 65-70.

<sup>60</sup> DALLAZEM, Dalton Luiz. *Op. Cit.*, p. 76.

quais instituídos no ordenamento os institutos da coisa julgada e da ação rescisória, bem como os princípios e garantias a eles atrelados, e o papel atribuído à atuação do Poder Judiciário nesse contexto.

Nesse sentido, verifica-se que a coisa julgada enquanto imutabilidade que se incorpora à decisão judicial tem por objeto último assegurar a estabilidade das relações jurídicas de direito material instauradas no contexto social. A ação rescisória, por sua vez, figura como ação que se presta a anular decisão que, por razões de ordem jurídica ou fática, esteja inquinada de nulidade insanável hábil a comprometer a própria razão de ser da tutela jurisdicional. Dessa forma, a observância a tais aspectos figura como ponto relevantíssimo para a valoração da questão posta, sob pena de se ocasionar quadro de instabilidade jurídica que colocaria em xeque não apenas o princípio de segurança jurídica, mas a própria garantia do acesso à justiça, vez que os jurisdicionados se veriam cerceados em sua capacidade de acionar o Poder Judiciário ante a álea de, eventualmente, terem a decisão em relação a eles proferida, desconstituída por manifestação ulterior do Supremo a respeito da matéria suscitada em juízo.

Atrelado ao princípio da segurança jurídica encontra-se o princípio da certeza do direito (também denominado de princípio da não-surpresa), reconhecido como sobreprincípio por PAULO DE BARROS CARVALHO, no sentido de estar acima de outros primados e de reger toda e qualquer porção da ordem jurídica. Para o aduzido autor, o princípio em comento experimenta uma dualidade de sentido (i) ao exprimir a circunstância de que o comando jurídico, atuando numa das três modalidades do deôntico (proibido, permitido e obrigatório), requer, com necessidade absoluta, que a conduta regrada seja rigorosamente especificada; e (ii) ao revelar que o administrado tem o direito de saber, com antecedência, qual o conteúdo e alcance dos preceitos que lhe serão imputados, **a fim de poder se programar, tomando iniciativas e dirigindo suas atividades consoante a orientação que lhe advenha da legislação vigente**<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 281-284.

Nesse sentido, não se vislumbra que o preceito de isonomia que substancia a posição doutrinária de alguns estudiosos deva ser priorizado no caso, uma vez que a garantia do acesso à justiça no contexto do Estado Democrático de Direito impõe uma limitação à condição de igualdade que, em princípio, informa os administrados.

Por tal razão, entende-se que a preservação da coisa julgada ante a manifestação do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado não traz prejuízo à organicidade do sistema jurídico, uma vez que a situação de cunho excepcional já informava a esfera jurídica do administrado e plenamente se compatibilizava, até então, com as diretrizes postas no sistema.

Hipótese diversa, porém, seria o caso de a manifestação do Supremo Tribunal Federal ser anterior à prolação da decisão que operou a coisa julgada, pois em tal caso existe norma clara no ordenamento jurídico que, por decisão em controle concentrado, não enseja mais qualquer controvérsia no Poder Judiciário, e, portanto, é de observância impositiva, sob pena de nulidade do julgado. Tal perspectiva é retratada na obra de DALTON LUIZ DALLAZEM, no sentido de somente admitir a ação rescisória no caso de a decisão que se pretende rescindir ser posterior à decisão do Supremo Tribunal Federal:

*Em síntese, salvo as hipóteses excepcionalíssimas do art. 485 do CPC, não há como falar-se em ação rescisória apta a desconstituir decisão judicial passada em julgado relativamente às relações jurídicas tributárias. A Súmula 343 não deve comportar exceções ainda que se trate de matéria de índole constitucional, salvo casos rigorosamente restritos – e aí poderá ter cabido o princípio da proporcionalidade (segurança jurídica x legalidade) – como foi o julgamento de Recurso Extraordinário n.º 89.108. (...) Há um caso, todavia, em que se pode vislumbrar a possibilidade do ajuizamento de ação rescisória em matéria tributária: quando a decisão que se pretende rescindir é posterior à decisão do STF à qual seja atribuída efeito erga omnes e efeito vinculante. Haveria aí mais do que violação à literal disposição de lei. Haveria a aplicação desautorizada de lei não mais vigente no ordenamento jurídico, ou a desaplicação de lei já declarada constitucional com efeito vinculante (art. 28, § único, da Lei n.º 9.868/99).<sup>62</sup>*

Nesse contexto, cabe fazer menção à Súmula 343 do Supremo Tribunal Federal, da qual se extrai o enunciado de que a ação rescisória é tida por incabível **quando a**

---

<sup>62</sup> DALLAZEM, Dalton Luiz. A coisa julgada e a posterior apreciação da constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, in MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 76-77.

**decisão rescindenda tiver por fundamento texto legal de interpretação controvertida<sup>63</sup>.**

Em que pese a existência de manifestação do Supremo no sentido de admitir a ação rescisória para a desconstituição de julgado nos termos da problemática posta, tem-se que a súmula em questão retrata a interpretação do tema ora proposto dentro dos limites que informam a ação rescisória, vez que uma das hipóteses de seu ajuizamento é a violação empreendida pelo julgado a literal de disposição de lei (artigo 485, inciso V, do Código de Processo Civil), não sendo razoável a extensão do conceito embutido em tal expressão a disposição de lei controvertida e objeto de manifestação posterior pelo tribunal referido.

Apesar de tais razões, existem doutrinadores, como é o caso de WALTER PIVA RODRIGUES, que entendem pela necessidade de revisão do conteúdo da referida súmula. O autor reconhece que a solidez dessa súmula está a serviço do fim prático do instituto da coisa julgada, que é garantir a segurança das relações jurídicas e evitar a renovação de controvérsias, mas ainda assim defende a ideia de que a disposição contida no artigo 485, inciso V, do CPC daria margem ao afastamento do respectivo conteúdo.<sup>64</sup>

Tal asserção, por sua vez, ao que parece, procura ampliar – indevidamente – o alcance da ação rescisória, instituto este que deve ser interpretado e aplicado de maneira restritiva dado o impacto que os efeitos dele emanados irradiam na ordem jurídica, sob a perspectiva de desconstituição de um julgado. Na esteira de pensamento ora defendida, GUSTAVO SAMPAIO VALVERDE entende que a função da coisa julgada é proporcionar segurança jurídica às comunicações produzidas na sociedade por parte do direito, na condição de **caminho hábil para se alcançar o conceito de justiça** enquanto consistência decisória:

---

<sup>63</sup> Súmula 343 do STF: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”. Fonte: página oficial do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_301\\_400](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400). Acesso em: 30/05/2014 às 14h30).

<sup>64</sup> RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 119-120.

*Diante dessas considerações, fica claro que a função da norma da coisa julgada é proporcionar segurança jurídica às comunicações produzidas pelo direito. Como já foi visto no Capítulo anterior, a ideia de justiça, dentro do sistema jurídico, é diversa da noção que esse conceito possui fora do direito. Destarte, rigorosamente, quando a doutrina fala que a coisa julgada pretende assegurar antes a segurança que a justiça, na realidade focaliza esses dois valores sob óticas diversas, isto é, tomando como referência sistemas comunicativos distintivos. Por isso é correto dizer que a segurança do direito não necessariamente deve corresponder à justiça da política, da economia ou da moral. Porém, a segurança do direito sempre corresponde à justiça do direito, pois esta última no interior do sistema jurídico, é sinônimo de consistência decisória.<sup>65</sup>*

Em que pese o fim autêntico do Direito ser a busca da justiça material, tal autor sustenta, com fulcro na doutrina de EURICO DE SANTI e PAULO CONRADO, que em razão das limitações que se lhe impõem por questões de cunho temporal e probatório, a ordem jurídica conta com instrumentos que lhe permitem alcançar a realização da justiça formal, ficando a cargo de outros subsistemas parciais a realização da chamada justiça material<sup>66</sup>. Tal distinção, entre a justiça que figura como fim último do Direito, e a justiça atrelada a outras esferas do conhecimento humano, é norteadada pelo conceito trazido na obra de outros autores, como é o caso de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem a justiça, a despeito de figurar no ordenamento como diretriz suprema, encabeça outros princípios que devem ser conjugados para sua concretização:

*O princípio da justiça é uma diretriz suprema. (...) Realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem alguns, por isso mesmo, que esse valor se apresente como o sobreprincípio fundamental, construído pela conjunção eficaz dos demais sobreprincípios.<sup>67</sup>*

Feitas tais considerações, pontua, ainda, GUSTAVO SAMPAIO VALVERDE, que o que justifica a preservação da coisa julgada é o fato de tal preceito, juntamente com outros (como a forma federativa de Estado, o direito de voto, o princípio da separação de poderes e os demais direitos e garantias individuais), estar inserido no

<sup>65</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 125-126.

<sup>66</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Op. Cit.*, p. 126.

<sup>67</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 293.

rol das normas mais importantes do direito pátrio<sup>68</sup>. Sob essa ótica, embora o cenário ideal, fosse a instauração de relações jurídicas dotadas de idêntico conteúdo para todos os administrados que se encontrassem em equivalente situação, a realidade que o sistema jurídico nos proporciona, dentro de suas limitações, dá conta de que a manutenção da coisa julgada não traz prejuízo à unidade do ordenamento, porquanto a configuração de situação particular em relação ao jurisdicionado configura desdobramento inerente ao acesso à justiça.

Tal raciocínio em torno da correlação entre isonomia e acesso à justiça é encontrado na obra de GUSTAVO SAMPAIO VALVERDE, que retrata o entendimento antes exposto no sentido de que o acesso à justiça impõe a instauração de situações peculiares que fogem à norma geral posta para os demais administrados e que se trata de elementar lógica e racionalmente aceita pelo sistema:

*O caso da decisão transitada em julgado que afasta a cobrança de determinado tributo para a parte envolvida no processo respeita plenamente o princípio da isonomia, de acordo com a lição acima exposta. De fato, o tratamento privilegiado que a parte receberá decorre da situação jurídica diversa que ocupa, na medida em que propôs oportunamente ação judicial e diligenciou nos autos para promover sua defesa de forma eficaz. (...) Esse tratamento é plenamente justificável do ponto de vista racional, visto que àqueles que venceram as ações (critério de discriminação escolhido) deve-se conferir o especial tratamento decorrente dos próprios termos da decisão judicial transitada em julgado. Por fim, essa correlação lógica que existe entre o traço discriminatório escolhido e o tratamento diferencial conferido pela norma é totalmente compatível com os princípios constitucionais da segurança jurídica, moralidade e boa-fé, sendo também compatível, portanto, com o princípio da isonomia.<sup>69</sup>*

Outro princípio passível de ser considerado, para fins de enriquecimento da presente argumentação, e que figura como desdobramento da própria isonomia é o preceito de livre concorrência.

Nesse sentido, sob a perspectiva do acesso à justiça, em idêntico raciocínio, cabe a cada sujeito que explora determinada atividade econômica gerir, com maior ou menor eficácia, seus assuntos jurídicos. Logo, se apenas alguns deles discutiram e ganharam um processo judicial no qual se debatia a constitucionalidade de determinado tributo, não se pode falar em afronta ao princípio da livre concorrência.

<sup>68</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 130.

<sup>69</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Op. Cit.*, p. 166.

De igual modo, tal preceito não restaria violado caso apenas alguns desses sujeitos estivessem capacitados “a negociar contratos mais vantajosos, criar planejamentos tributários mais bem elaborados ou promover uma melhor e mais eficaz defesa judicial de seus interesses”<sup>70</sup>. Na mesma linha, IGOR DANILEVICZ expressa que o texto da Constituição, ao fazer menção à coisa julgada, pressupõe, inclusive, a coisa julgada inconstitucional, do que se deduz que ela é aceita pelo sistema:

*Perscrutando a lógica intra-sistêmica da ordem jurídica, de imediato entendemos não ser crível que, decisão judicial alcançada pela auctoritas rei iudicate, venha a ser modificada por declaração de inconstitucionalidade superveniente (do STF) somada à edição de resolução do Senado Federal.*

*Entendemos ainda que sequer poderemos comparar tal fato com a chamada norma constitucional inconstitucional, porquanto esta seria contra o sistema (...), enquanto aquela o pressupõe. O instituto da coisa julgada está previsto na Constituição – art. 5º, inc. XXXVI. Se o texto constitucional pressupõe a coisa julgada inconstitucional, porquanto uma mera adjetivação não terá o condão de torna-la imprópria à convivência jurídica.*

*A decisão de inconstitucionalidade superveniente ao caso julgado como constitucional, neste não interfere. Essa decisão pela constitucionalidade pode ocorrer por entendimento anterior do tribunal de última instância, que, posteriormente, revendo sua postura, modifica-a, ou porque a parte não manejou recurso às instâncias superiores.<sup>71</sup>*

Complementarmente às ideias postas, cumpre esclarecer, ainda, que, apesar da posição sustentada ao longo do presente estudo, no sentido de reconhecer a preservação da coisa julgada, também é de central relevância esclarecer que as orientações aqui postas se prestam a defender a imutabilidade da decisão para fins pretéritos.

Com efeito, nas colocações antes trazidas, os fundamentos veiculados se prestam a substanciar a preservação da situação pretérita configurada em relação aos sujeitos da relação tributária, mas não deve ser colocada como óbice para que tais sujeitos observem, com efeitos futuros, os preceitos contidos na decisão do Supremo Tribunal Federal. Outro aspecto relevante da questão diz respeito ao fato de a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal configurar comando que suplantar

<sup>70</sup> VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 181.

<sup>71</sup> DANILEVICZ, Igor. *Elementos da relação tributária e coisa julgada*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 173/174.

as normas jurídicas do ordenamento que lhe são incompatíveis, enquanto decorrência do efeito revogatório especial antes suscitado.

Sob tal ótica, quando se cogita na impossibilidade de a decisão do Supremo operar efeitos prospectivos em casos abarcados pela coisa julgada, o que resta clara é a afronta que tal situação implicaria a vários princípios postos no ordenamento, e não um confronto de princípios que justificaria a preservação de um ou alguns deles em detrimento de outros. Em relação à questão posta, cumpre trazer à baila ponderação de RODRIGO CHININI MOJICA, que veicula, para fins futuros, a possibilidade de uso da ação revisional, nos termos postos abaixo:

*(...) a “ação revisional” é uma ação de conhecimento de natureza constitutiva negativa, na qual o juiz irá modificar ou extinguir, com efeitos ex nunc, uma relação jurídica de natureza continuativa. (...) Na verdade, a consagração de orientação definitiva em sentido contrário ao da coisa julgada diz respeito a uma situação que se subsume tanto à hipótese da rescisória como à da “revisional, pois, a despeito de as decisões definitivas do STF e do STJ mostrarem que a sentença violou a lei no passado, não se pode negar que tal fato também se apresenta como uma circunstância nova que não foi considerada no julgamento anterior.”<sup>72</sup>*

Todavia, referido argumento, segundo a perspectiva aqui adotada, não se revela adequado, uma vez que, dada a peculiaridade de a decisão da lavra do Supremo suplantar a ordem anterior quando com ela incompatível, e segundo os preceitos expostos que plenamente justificariam a incidência dos efeitos da decisão da corte em termos futuros, ter-se-ia a instauração automática de nova regulamentação para todos os jurisdicionados, figurando prescindível suscitar nova relação processual, agora em sede revisional, para que o controle de constitucionalidade opere seus efeitos.

Portanto, vislumbra-se que, em relação aos fatos vindouros, assim como a decisão do Supremo, no caso de declaração de inconstitucionalidade, não tem sua aplicação aos administrados condicionada à revogação formal da lei emanada do Poder Legislativo, também não figura como melhor solução sujeita-la ao ajuizamento de uma ação revisional ou de instrumento processual diverso.

---

<sup>72</sup> MOJICA, Rodrigo Chimini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011, p. 212-218.

## CONCLUSÃO

O ordenamento jurídico corresponde a um sistema consubstanciado em um plexo normativo que, atuando de maneira harmônica, concorre para a concretização de um fim comum, que é a regulação da vida em sociedade. As normas, por sua vez, retratam juízos hipotético-dedutivos que veiculam fatos juridicamente relevantes cuja formalização em linguagem própria enseja a instauração de relações jurídicas.

Estabelecida tal premissa, esclareceu-se, neste trabalho, o conceito de relação jurídica, enquanto instituto que traz em seu bojo a ideia de vínculo estabelecido entre dois ou mais sujeitos, situados em polos opostos, em função de um objeto determinado. Verificou-se, nesse sentido, ser possível identificar a existência do instituto da relação jurídica no liame de cunho nitidamente obrigacional estabelecido entre o Fisco (em regra, na posição de titular de determinado crédito ou destinatário de prestação de natureza diversa, e denominado sujeito ativo) e o administrado (ao qual é atribuído determinado débito ou o cumprimento de prestação diversa, sendo denominado sujeito passivo).

No curso do trabalho, também foi esclarecido o conceito de norma jurídica, a qual retrata elemento que figura no contexto do sistema jurídico, em vínculo similar ao de uma célula em relação a um organismo vivo. Trata-se de comando que pode emanar de vários entes reconhecidos pelo ordenamento como legitimados para tanto, dentre os quais é possível destacar, dentre outros, os poderes da República (quando editam uma lei, um decreto ou uma sentença, por exemplo) e o próprio particular (quando formaliza um contrato ou presta uma declaração ao Fisco).

Outro assunto suscitado diz respeito às ações passíveis de serem ajuizadas pelos sujeitos que integram a relação jurídica tributária na defesa dos respectivos pleitos, diante do que foi trazida classificação comumente utilizada pela doutrina tributária, no sentido de distinguir (i) as ações exacionais (de titularidade do Fisco, em regra, para a cobrança de determinado crédito tributário ou para a adoção de medidas que assegurem a existência de patrimônio do devedor para o pagamento do pretense crédito) e (ii) as ações anti-exacionais (assim entendidas aquelas ajuizadas pelo

sujeito passivo, em regra, para afastar determinada exação de índole tributária ou obrigação diversa que tenha perante o Fisco).

Também foi abordado o instituto da coisa julgada, enquanto atributo de definitividade reconhecido às decisões judiciais, originado (i) no decurso *in albis* do prazo para interposição de recurso ou (ii) no esgotamento das vias recursais. Trata-se de instituto processual que tem reflexos tanto na relação jurídica processual (uma vez que encerra a discussão travada em seara jurisdicional) quanto na relação de direito material (porquanto impõe termo à lide e restabelece a paz social).

Uma vez estabelecidos os conceitos postos acima, foi destrinchada a relevância da Constituição na ordem jurídica pátria, uma vez que se trata da norma que figura no ápice da pirâmide normativa, enquanto comando originário, que irradia seus efeitos sobre todas as demais normas. Tal esclarecimento se prestou a introduzir no trabalho estudo em torno do controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Judiciário, o qual pode se apresentar sob duas formas, sendo uma delas difusa (exercida por todas as esferas do aduzido poder, em caráter *inter partes*) e a outra concentrada (exercida apenas pelo Supremo Tribunal Federal, em caráter *erga omnes*).

Foi, ainda, objeto de explanação a relação vívida que o Direito Tributário tem com a Constituição, tendo em vista que as matérias em tal seara veiculadas encontram minuciosa e rigorosa regulação na Lei Maior, situação esta que justifica o enfrentamento pelo Supremo Tribunal Federal de temas situados em tal esfera jurídica. As manifestações da aduzida corte, nesse contexto, podem versar sobre os mais variados aspectos que informam a relação jurídica tributária, ou seja, sobre qualquer das elementares de cunho objetivo e subjetivo que a integram.

Após a superação das diretrizes que informam o controle de constitucionalidade pátrio, procedeu-se à exposição da questão que figura como razão de ser deste estudo, a saber: se, em casos de controle de constitucionalidade concentrado proferido em incompatibilidade com coisa julgada já existente em favor de algum ou de alguns jurisdicionados existe a prevalência de uma decisão sobre a outra.

A respeito da problemática posta, verificou-se que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou – embora não a título conclusivo, pois veiculados poucos julgados sobre a matéria – no sentido de reconhecer ser possível desconstituir o julgado abarcado pela imutabilidade quando se mostre incompatível com decisão proferida em controle concentrado, ainda que esta tenha sido proferida posteriormente, posição esta adotada pela maioria da doutrina tributária que dedicou estudos à matéria.

Por outro lado, a posição minoritária sobre a matéria, e compreendida como mais compatível com as premissas postas no presente trabalho, defende a inaplicabilidade da ação rescisória para desconstituição da coisa julgada, tendo em vista a instabilidade que tal aceitação carregaria para as relações jurídicas de direito material, em manifesto desprestígio ao preceito de segurança jurídica que figura como uma das pedras basilares do sistema jurídico pátrio.

Tal lógica, por sua vez, cumpre pontuar que apenas se presta ao resguardo das situações pretéritas abarcadas pela coisa julgada, uma vez que a criação de situação de exceção para os fatos futuros que implique afastamento dos efeitos prospectivos da decisão proferida em controle concentrado não encontra suporte em qualquer dos preceitos pontuados. Nesse sentido, entende-se que a ação rescisória ou a ação revisional não se revelam necessárias para permitir, em relação aos jurisdicionados abarcados pela coisa julgada, a incidência de efeitos futuros da decisão do Supremo Tribunal Federal, uma vez que tal manifestação traz em seu bojo eficácia tal que se impõe às demais normas que com ela se revelem incompatíveis sem a necessidade de instrumentos desconstitutivos.

## BIBLIOGRAFIA

BIM, Eduardo Fortunato. Aspectos da relativização da coisa julgada em matéria tributária: Ação Rescisória, Isonomia e Relações Continuativas. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, ICET, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 de Julho de 2014, às 10h14.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 592.912/RS. Recorrente: União Federal. Recorrido: Imelda Anna Haab. Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal, 03 de Abril de 2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2638511>. Acesso em: 12 de Julho de 2014, às 23h50.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 239. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_201\\_300](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_201_300). Acesso em: 30/05/2014 às 14h23).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 343. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_301\\_400](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400). Acesso em: 30/05/2014 às 14h30.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009.

DALLA PRIA, Rodrigo. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuintes e o Fisco. In CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2013.

DALLAZEM, Dalton Luiz. A coisa julgada e a posterior apreciação da constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP, 2005.

DANILEVICZ, Igor. *Elementos da relação tributária e coisa julgada*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

GIROTTTO, Luiz Eduardo de Castilho. *Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária*. 1. ed. (ano 2007). 2. reimpr. Curitiba: Juruá, 2012.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma jurídica: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MOJICA, Rodrigo Chimini. *Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão*. São Paulo: Editora Verbatim, 2011.

MORAIS, Alexandre de. *Direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código de processo civil comentado e legislação extravagante*. 10. ed. rev. ampl. e atual. até 1º de outubro de 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial*. São Paulo: Noeses, 2013.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

PONTES, Helenilson Cunha. *Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade*. São Paulo: Dialética, 2005.

RODRIGUES, Walter Piva. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, v. 1.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.