

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

MARIA DANIELLE REZENDE DE TOLEDO

Controle de constitucionalidade e coisa julgada em matéria tributária

Mestrado em Direito

São Paulo

2023

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

MARIA DANIELLE REZENDE DE TOLEDO

Controle de constitucionalidade e coisa julgada em matéria tributária

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para a obtenção de título de MESTRE em Direito, na subárea Direito Processual e Constitucional Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Cassio Scarpinella Bueno.

São Paulo

2023

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

MARIA DANIELLE REZENDE DE TOLEDO

Controle de constitucionalidade e coisa julgada em matéria tributária

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), como exigência parcial para a obtenção de título de MESTRE em Direito, na subárea Direito Processual e Constitucional Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Cassio Scarpinella Bueno.

Aprovada em: _____/_____/2023.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Cassio Scarpinella Bueno (Orientador).

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof (a). Dr (a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Prof (a). Dr (a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho aos meus irmãos Sebastião Cézar e Alexandre, e às minhas filhas: Valentina (*in memoriam*), meu alicerce do passado, e Isabela, minha alegria no presente e esperança no futuro.

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos se dirigem, em primeiro lugar, ao meu orientador, Cassio Scarpinella Bueno, a quem eu já admirava absurdamente como doutrinador e professor; como pessoa, descobri ser igualmente brilhante, ao me permitir crescer pessoal e profissionalmente graças à nossa convivência nessa jornada.

Agradeço à generosidade da Dra. Isabela Bonfá de Jesus e da Dra. Maria Leonor Leite Vieira, que me permitiram aprender e descobrir que, no magistério, o afeto e a sofisticação técnica podem, sim, seguir juntos no direito e no processo tributário. Igualmente, à Dra. Clarice von Oertzen de Araujo, ao Dr. Carlos Augusto Daniel Neto e a Régis Munari Furtado, que me ensinaram que a validade da crítica depende da seriedade da pesquisa.

Este projeto contou ainda com as inestimáveis contribuições de Luiz Henrique Renattini, Tatiana Mesquita, Roberta V. Gemente de Carvalho, Beatriz Toledo de Moraes e Moura, Bárbara Bianca Bach Prativiera, Katia Locoselli, Adriano Godoy Firmino, Rafael Baltazar e Roberta Furlan Buscariolli, aos quais registro minha gratidão.

Agradeço imensamente às queridas amigas e professoras Flávia Cecília Oliveira e Susy Gomes Hoffmann, pelas valiosas contribuições. Delas vieram colaborações e correções imprescindíveis ao aperfeiçoamento desse trabalho.

Meu agradecimento a Marcos de Toledo, por toda dedicação a mim e a Isabela, em todos os sentidos, principalmente durante o meu mestrado! Aos amigos Sheila e Nilton Bassi e a Cristina Caltacci, pelo acolhimento durante meus estudos.

Agradeço, finalmente, à amiga Elessandra Lira, que em sua imensa generosidade, tomou meu sonho como se fosse seu, e abriu o caminho para eu chegar ao Professor Renato Lopes Becho, quem me despertou o interesse pela pesquisa de precedentes e me mostrou outro universo jurídico, o qual eu nem imaginava existir. Sem ele, nada disso teria começado, menos ainda teria sentido. Por isso, a ele, meu reconhecimento e meu agradecimento, para sempre.

Nada é pequeno se feito com amor.

Santa Teresa de Lisieux

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AGU	Advocacia Geral da União
AIIM	Auto de Infração e Imposição de Multa
art.	artigo
CF/1988	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
coord.	coordenador/coordenadora
CPC/1939	Código de Processo Civil de 1939
CPC/1973	Código de Processo Civil de 1973
CPC/2015	Código de Processo Civil de 2015
CSL	Contribuição Social sobre o Lucro
des.	desembargador/desembargadora
DI	Declaração de Importação
EAg	Embargos de Divergência em Agravo
EC	Emenda Constitucional
ed.	edição
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
j.	juízo
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
Min.	Ministro/Ministra
n.	número
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
org.	organizador/organizadora

p.	página
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
prof.	professor/professora
PUC-SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator/Relatora
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
Trad.	traduzido por
v.	volume

RESUMO

Nesta dissertação, são analisados os institutos da coisa julgada e do controle de constitucionalidade, restringindo-se à matéria tributária, em especial em razão do julgamento dos Recursos Extraordinários n. 949.297/CE e 955.227/BA, que tratam especificamente dos impactos do controle de constitucionalidade da Lei n. 7.689/1988, que institui a Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) perante a coisa julgada obtida por contribuintes reconhecendo a inconstitucionalidade da exigência tributária em momento anterior à análise pelo Supremo Tribunal Federal. Avalia-se a construção de precedentes desde a constitucionalização do direito e do processo, inclusive para a formação do direito jurisprudencial. Aborda-se, ainda, os fundamentos para a defesa da preservação da coisa julgada sob os efeitos do entendimento do Supremo Tribunal Federal, para, ao final, observar a atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na construção da tese vencedora para determinar a cessação dos efeitos da coisa julgada a partir do controle de constitucionalidade com efeitos *erga omnes* e vinculantes.

Palavras-chave: coisa julgada; controle de constitucionalidade; direito tributário.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze the institutes of *res judicata* and the control of constitutionality, restricting itself to tax matters, especially in view of the judgment of Extraordinary Appeals Nos. 949.297/CE and 955.227/BA, which deal specifically with the impacts of the control of constitutionality of Law No. 7.689/88, which establishes the Social Contribution on Profits (CSL), in the face of *res judicata* obtained by taxpayers recognizing the unconstitutionality of the tax requirement at a time prior to the analysis by the Federal Supreme Court. We will analyze the construction of precedents since the constitutionalization of law and procedure, including for the formation of jurisprudential law. We will address the grounds for defending the preservation of *res judicata* - the effects of the Supreme Court's understanding - and, finally, we will address the role of the National Treasury Attorney's Office in constructing the winning thesis to determine the cessation of the effects of *res judicata* based on the control of constitutionality with *erga omnes* and binding effects.

Keywords: *res judicata*; constitutionality; control, tax law.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	SISTEMA PROCESSUAL E CONSTRUÇÃO DE PRECEDENTE	16
2.1	Contextualização histórico-filosófica	16
2.2	O direito e o processo tributário: constitucionalização do direito e do processo	23
2.3	Direito jurisprudencial	28
3	CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	38
3.1	A interpretação como premissa para o controle de constitucionalidade	44
3.2	Concepções de controle: controle concentrado e controle difuso	58
4	COISA JULGADA E CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	70
4.1	Coisa julgada: segurança e previsibilidade	70
4.2	Questões controvertidas da coisa julgada	76
4.3	O princípio da segurança jurídica e o princípio da preservação da confiança como fundamentos para preservar a coisa julgada	81
5	CASOS CONCRETOS – PRECEDENTES EM COISA JULGADA E CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	90
5.1	Temas 881 e 885 de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal	90
5.2	Tema 340 de Recursos Repetitivos do Superior Tribunal de Justiça	98
6	EFEITOS DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	102
6.1	O controle de constitucionalidade como medida capaz de afetar a coisa julgada: flexibilização, cessação de efeitos e mutação constitucional	112
6.2	O controle de constitucionalidade como medida capaz de afetar a coisa julgada: flexibilização ou cessação de efeitos e mutação constitucional – uma análise sob a ótica dos julgados relativos aos Temas 881 e 885	

	de repercussão geral	116
6.3	Modulação de efeitos e mutação constitucional	130
6.4	Aspectos sobre a ação rescisória e a influência dos precedentes formados nos Temas 881 e 885 de repercussão geral	139
7	PARECERES DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL	150
7.1	Análise dos pareceres como atos interpretativos de decisões judiciais: efeitos e limites	150
7.2	Parecer n. 492 e n. 2.449 da PGFN como fomento dos Temas 881 e 885	155
8	CONCLUSÃO	163
	REFERÊNCIAS	165

1 INTRODUÇÃO

A CF/1988 apresenta a essência e os pilares do direito brasileiro, e, no que tange ao sistema tributário, garantias materiais e processuais para o desenvolvimento da sociedade e o alcance da estabilidade, seu equilíbrio e limites entre fisco e contribuintes.

Nada obstante o pilar apresentado, por vezes, observa-se a exigência de tributos com o objetivo de arcar com os gastos estabelecidos pelos governantes, inclusive em situações injustificadas de aumento de despesas sem a correspondente fonte de receita. Esse cenário enseja conflitos administrativos e judiciais que podem levar a se arguir a invalidação das normas que instituem, majoram ou modificam tributos, inclusive com fundamento em divergência com a CF/1988.

O substrato constitucional do direito tributário tem origem na Emenda Constitucional n. 18/1965, que estabeleceu os princípios da imunidade, da anterioridade e da isonomia, conformando a estrutura tributária perante o regime político instaurado em 1964, de essência autoritária ditatorial, que desrespeitava direitos humanos fundamentais, consolidando um período de estado de exceção que se prolongou no tempo, até a restauração da democracia, a partir de 1985.

Assim, pela excepcionalidade da previsão tributária no sistema constitucional anterior, mesmo diante da redemocratização do país, a intensificação de direitos e as garantias individuais como forma de fortalecer o indivíduo, a raiz do sistema tributário foi reproduzida na CF/1988.

Para garantir o sustentáculo constitucional, com amplitude de direitos e de garantias individuais, iniciou-se um processo para criar e aperfeiçoar instrumentos processuais para reverberar as limitações ao poder de tributar e o exercício das competências tributárias expostas na CF/1988, através da sua interpretação pelo STF, através do controle de constitucionalidade.

Dentre esses instrumentos processuais, destacam-se a aproximação do controle concentrado e o controle difuso, proporcionando efeitos semelhantes para alcançar eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes, modulação de efeitos das decisões judiciais para garantir a segurança jurídica e delimitar os impactos nas relações jurídicas e sociais,

especialmente àquelas realizadas sob a confiança de posicionamento jurisprudencial em determinado sentido.

Considerando que a intenção do constituinte de 1988 ainda guarda pertinência com o anseio da sociedade contemporânea, no sentido de identificar o que seria a tributação eficaz e necessária à preservação do patrimônio privado e à manutenção do Estado, é nesse contexto que se identifica divergência de posicionamento doutrinário e jurisprudencial, quanto à possibilidade de cessar a eficácia da coisa julgada tributária individual em razão de alteração de posicionamento jurisprudencial pelo STF. Essa postura acolhe o modelo dialético, em que se indicam teses e antíteses, reconhecendo-se a presença da persuasão para concluir que, em matéria tributária, a coisa julgada deve ser preservada, exceto pela propositura de medida judicial própria para sua desconstituição, garantindo a estabilidade e a segurança que pacificam a vida em sociedade.

Reconhece-se na legislação processual civil, convalidada por análise de constitucionalidade pelo STF, a possibilidade de se impugnar decisão judicial transitada em julgado com fundamento em controle de constitucionalidade com efeitos *erga omnes* e vinculantes, que contenha entendimento contrário ao título executivo, o que se entende como um prenúncio da relativização da coisa julgada.

No entanto, opina-se que o instituto da coisa julgada, em especial quanto à matéria tributária, deve guardar relevância perante outros princípios constitucionais, pois a coisa julgada é pilar da segurança jurídica e, por consequência, do Estado Democrático de Direito, ainda que se possa alegar quebra da isonomia entre os contribuintes em situação semelhante, pois defende-se que a manutenção da coisa julgada se sobressai em termos de segurança jurídica ao princípio da igualdade em matéria tributária.

Assim, a partir de análise bibliográfica e de precedentes do STF e do STJ, apresenta-se contextualização histórico-filosófica, passando pelo movimento da constitucionalização do direito e do processo – nomeados também neoconstitucionalismo e neoconcretismo processual – como desenvolvimento do direito material e processual do ponto-chave dessa pesquisa, qual seja, os efeitos do controle de constitucionalidade na coisa julgada em matéria tributária.

Para tanto, desenvolve-se o conceito de controle de constitucionalidade e suas espécies, passando, na sequência, pelo conceito de coisa julgada e por situações conflituosas envolvendo o referido instituto.

Ato contínuo, são trazidos os julgamentos paradigmáticos dos recursos extraordinários pelo STF a serem utilizados como ponto focal – RE n. 949.297 e RE n. 955.227, respectivamente Temas 881 e 885 de repercussão geral – para se responder às seguintes questões: 1) o controle de constitucionalidade é medida capaz, por si, de afetar a coisa julgada?; 2) se positiva a resposta, como flexibilizar a coisa julgada ou modificar seus efeitos?; 3) o controle de constitucionalidade é uma hipótese de rescisória e superação de precedente do STJ? Naturalmente, destas questões surgem outras tantas, sem, contudo, prejudicar a delimitação do objeto da pesquisa.

Ao final, são trazidas influências para se problematizar sob o aspecto judicial os referidos julgados, indicando como ponto de contato o ativismo jurídico e a atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) como personagem bem-sucedida na construção dos julgamentos no STF.

Apresentados os problemas e as premissas a serem desenvolvidas, além das questões as quais se pretende responder com a análise dos julgamentos dos Temas 881 e 885 de repercussão geral do STF, ressalva-se que, tendo em vista o corte temporal imposto à conclusão deste trabalho, há embargos de declaração pendentes de julgamento, inclusive com pedido de efeitos infringentes.

2 SISTEMA PROCESSUAL E CONSTRUÇÃO DE PRECEDENTE

Como ponto de partida para a análise dos efeitos do controle de constitucionalidade, sobretudo quanto à coisa julgada e à releitura de seus efeitos, ainda que delimitado à matéria tributária, indispensável fixar alguns conceitos para melhor contextualizar os alicerces para a construção da pesquisa e, por consequência, para as conclusões que serão obtidas.

2.1 Contextualização histórico-filosófica

Não se desconhece o caráter polissêmico do termo Constituição, de maneira que, nesta pesquisa, se atém a sua acepção de texto normativo que trabalha a organização do Estado, conceito utilizado por José Afonso da Silva¹ ao referenciar o modo pelo qual o Estado é juridicamente organizado. Atribui-se à Constituição caráter especial no ordenamento jurídico, tornando a “lei fundamental, a lei maior, de uma Nação organizada em Estado”, que orienta a formação do sistema jurídico², capaz de dar a diretriz para solução de conflitos entre forças sociais ativas, resultantes de “grupos econômicos, políticos e intelectuais que buscam a todo momento fazer prevalecer seus pontos de vista e assegurar a satisfação de seus interesses”³.

É com base nessa premissa de essência da formação jurídica e organizada do Estado que se valoriza a atuação do poder constituinte, em especial o originário, que foi capaz de traduzir os valores e os objetivos da nação para sua formação e organização

¹ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 66-67.

² Neste estudo, são utilizados os conceitos seguintes: [...] “sistema jurídico é o conjunto de regras e princípios logicamente ordenados visando a um determinado fim, agindo sobre um determinado meio social num dado momento histórico, que recebe desse meio os conflitos resultantes de seus interesses e os devolve de forma elaborada, como respostas socialmente aceitas, com a finalidade precípua de manutenção da paz e da coesão social”. Já sistema judiciário é “instituição, ou grupo de instituições, que tem por função operacionalizar em concreto os conflitos não solucionados por outras formas de atuação dessas regras e princípios”. AZEVEDO, Marco Antônio Duarte de. **Súmula vinculante** – o precedente como fonte de direito. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2009, p. 30-31.

³ AZEVEDO, Marco Antônio Duarte de. **Súmula vinculante** – o precedente como fonte de direito. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2009, p. 30.

política e jurídica⁴, inclusive, ao conceder poder para emendar, reformar e atualizar o texto original. Trata-se do poder constituinte derivado ou reformador, mas nada além de competência constituinte, conforme afirmam Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco:

O poder de reforma – expressão que inclui tanto o poder de emenda como o poder de revisão do texto (art. 3º ADCT) – é, portanto, criado pelo poder constituinte originário, que lhe estabelece o procedimento a ser seguido e limitações a serem observadas. O poder constituinte de reforma, assim, não é inicial, nem incondicionado nem ilimitado. É um poder que não se confunde com o poder originário, estando subordinado a ele⁵.

Nesse contexto de sistema e organização política, sob a ótica tributária, Isabela Bonfá de Jesus entende essencial o instituto da segurança jurídica para se concretizar a competência tributária, com limites claros e objetivos:

É por isso que o exercício da competência tributária encontra restrições muito bem traçadas. O próprio Poder Constituinte originário se por um lado concedeu competência aos entes tributantes, por outro, impôs limites ao exercício dessa competência ao dispor sobre o cumprimento dos princípios constitucionais tributários. O intuito não foi outro que não a segurança dos contribuintes⁶.

Em se tratando de Estado Democrático de Direito, busca-se conciliar características estatais de modo a proteger a realização individual e a exigência de políticas públicas⁷. Nesta pesquisa, a delimitação histórico-temporal tem como ponto

⁴ “Se o poder constituinte é a expressão da vontade política da nação, não pode ser entendido sem a referência aos valores éticos, religiosos, culturais que informam essa mesma nação e que motivam as suas ações”. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 103; “A norma constitucional é elaborada ante uma necessidade social surgida em certa época, tendo por fim a realização e a garantia da paz e da ordem social. *Ex facto oritur jus*, é do fato da vida em sociedade, determinado por múltiplos fatores de ordem histórica, religiosa, moral, tecnológica, econômica, geográfica etc., que a norma jurídica nasce”. DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 84.

⁵ “As mudanças são previstas e reguladas na própria Constituição que será alterada”. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 116.

⁶ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 3. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 57.

⁷ OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 25.

inicial a promulgação da CF/1988, a qual, segundo Luís Roberto Barroso⁸, é o marco da “reconstitucionalização do país, por ocasião da discussão prévia, convocação, elaboração e promulgação da Constituição” e das formas de controle de constitucionalidade derivados da sua promulgação. Isto porque, o texto constitucional vigente representa o período mais significativo de estabilidade institucional da história do país, o que há de mais sofisticado quanto ao controle de constitucionalidade perante as Constituições anteriores.

O controle de constitucionalidade adotado pelo direito brasileiro nasce em um sistema positivista, o direito posto pela lei, cuja moral jurídica é aquela posta nas leis⁹, amparado em hierarquia das normas, mas que pouco a pouco foi migrando para o pós-positivismo¹⁰, oscilando, sob o aspecto filosófico-jurídico, entre a corrente do realismo jurídico e o pragmatismo. Isso ocorre em decorrência da mudança da composição do STF, para, cada vez mais deixar de ser um órgão jurisdicional e se tornar um órgão político com funções jurisdicionais¹¹.

O pós-positivismo não representa o antagonismo do positivismo, mas o reconhecimento de que um sistema rígido baseado na lei não atende mais às exigências atuais, especialmente pela evolução da filosofia da linguagem e da própria hermenêutica¹².

Dentro do pós-positivismo, analisando a corrente filosófica pragmatista, identifica-se aderência à orientação de Oriana Piske:

⁸ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula; OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de (coord.). **Neoconstitucionalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 53.

⁹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 179.

¹⁰ “O pós-positivismo busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas”. BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula; OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de (coord.). **Neoconstitucionalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 54.

¹¹ Renata Elaine Silva Ricetti Marques afirma ser o STF um órgão jurídico, componente do Poder Judiciário e sem função legislativa. MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. **Decisões em matéria tributária: jurisprudência e dogmática do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 169.

¹² NERY JUNIOR, Nelson; ABBOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 150.

A filosofia pragmática, ao nosso sentir, desenvolve uma prudência; visto que, ao partir da experiência, busca investigar logicamente respostas capazes de resolver o problema, não como uma verdade absoluta, mas como uma solução para aquele determinado problema, naquele dado momento. A prudência pressupõe um saber prático; não é ciência ou arte, mas, sim, uma virtude acompanhada de razão. É a prudência, antes de tudo, uma razão intuitiva, que não discerne o exato, porém o correto. A prudência é o meio de deliberar de forma boa e conveniente¹³.

Assim, para entender o pragmatismo, considera-se a valorização da experiência, na atribuição de conceitos, a partir de duas premissas: significado e verdade, não tão somente a definição verbal, como forma de obter o resultado pretendido, que se reputa ser a resolução do problema pela atuação jurisdicional¹⁴, em que os tribunais são os laboratórios nos quais as teorias são testadas. O pragmatismo pretende superar as dualidades, como teoria e prática¹⁵.

Ademais, amparados no maior expoente do pragmatismo, Charles Sanders Peirce¹⁶, a utilidade que tanto se destaca nessa corrente filosófica, só pode ser alcançada pela experiência, que é dividida em categorias: primeiridade (associada aos sentimentos e impressões); secundidade (relacionada à consciência de ser e estar no mundo) e terceiridade (relacionada aos fatos futuros). Alcançando as três categorias, é possível criar a conexão, o entrelaçamento da experiência pessoal do julgador e a interpretação da norma, formando a linha mestra dessa corrente filosófica que se entende presente na atuação do STF¹⁷.

¹³ PISKE, Oriana. Pragmatismo jurídico: o diálogo entre a filosofia pragmática e o direito. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, ano 2, n. 14, 2013, p. 17.421-17.429. Disponível em: <http://www.idb-fdul.com>. Acesso em: 13 nov. 2023.

¹⁴ ARAÚJO, Clarice von Oertzen de; ALVES, Pedro Spíndola Bezerra (org.). **Reflexões sobre o pragmatismo filosófico e jurídico**: escritos do professor George Browne. Curitiba: CRV, 2019, p. 57-59.

¹⁵ SOMBRA, Laurenio Leite. **Nas fronteiras de Wittgenstein**. Diálogos com o pragmatismo e a hermenêutica filosófica. Brasília: UNB, 2012, p. 46.

¹⁶ Charles Sanders Peirce foi filósofo estadunidense, com participação no Clube Metafísico de Boston, que resultou no desenvolvimento do pragmatismo. Peirce o conceitua como “uma concepção, isto é, o teor racional de uma palavra ou outra expressão reside, exclusivamente, em sua concebível influência sobre a conduta da vida; de modo que, como obviamente nada que não pudesse resultar de um experimento pode exercer influência direta sobre a conduta, se se puder definir acuradamente todos os fenômenos concebíveis que a afirmação ou negação de um conceito poderia implicar, ter-se-á uma definição completa do conceito, e nele não há absolutamente nada mais”. PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. 3. ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1999.

¹⁷ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro. In: BINENBOJM, Gustavo; SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Vinte anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 363-385.

Observa-se essa corrente filosófica imbricada nos julgamentos do STF pelas justificativas extrajurídicas, notadamente econômicas, tomadas como fundamento do impacto orçamentário nas decisões de matéria tributária, a demonstrar que “as consequências importam como justificativa nas razões de decidir, ou se tomadas como efeito da decisão judicial que, ao se projetarem para fora do processo, permitirão a composição com eficácia do litígio inicialmente estabelecido”¹⁸.

Ainda sob o aspecto filosófico, identificam-se traços de realismo¹⁹ jurídico, aqui compreendido como a observância do conjunto de decisões proferidas pelos Tribunais, também atrelado à valorização da experiência. Trata-se do expoente no exercício de afastar o tradicionalismo jurídico em corte constitucional, para introduzir interpretação evolutiva do direito, influenciado pelas mudanças sociais, além de se instituir a “teoria da previsão”, isto é, a busca por precedentes para identificar o posicionamento dos juízes através de julgamentos passados.

O realismo jurídico está atrelado ao sistema de precedentes da *common law* e ao sistema brasileiro de precedentes, em que a resolução de casos anteriores ganha repercussão e influência no julgamento dos casos presentes, sempre a partir da atualização da realidade social.

Para Renato Lopes Becho, no realismo jurídico “o direito é o decidido pela Justiça enquanto órgão do poder estatal, do Poder Público. A fonte do direito, por excelência, está – para os realistas – no Poder Judiciário”²⁰. O entendimento vai ao encontro das modificações constitucionais provocadas pelo próprio Poder Judiciário, como se verifica na EC n. 45 e, posteriormente, com o CPC/2015, que consolida o sistema híbrido entre lei e precedentes, reconhecendo os precedentes constitucional e legalmente qualificados

¹⁸ CAMANO, Fernanda Donnabella. **Coisa julgada sobre questão tributária**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 30.

¹⁹ João Paulo Melo do Nascimento observa o realismo jurídico em contraponto com o ativismo judicial sob o seguinte aspecto: “Um segundo risco do ativismo judicial é a politização da Justiça. Não se ignora a feição política da jurisdição constitucional, da maioria, já que se pauta na Constituição e nas leis. Ademais, é quase impossível se dissociar completamente da realidade e da política e ignorar-se os desejos pessoais e ideologias do julgador, como proclama o realismo jurídico. Contudo, a politização aqui criticada iria além, substituindo a vontade popular pela do próprio julgador, que se arvora de paixões e eloquências próprias do embate parlamentar, até mesmo perante a mídia, em vez de se conduzir pela argumentação jurídica racional”. NASCIMENTO, João Paulo Melo do. **Ativismo judicial no sistema tributário nacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 53.

²⁰ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 179.

como fonte primária²¹ do direito, com a identificação dos Tribunais Superiores (STF e STJ) como cortes de interpretação, de precedentes ou vértice²².

Esses aspectos filosóficos auxiliam a compreensão sistemática de julgamento utilizada pelos Ministros do STF, de forma que o uso de aspectos extrajurídicos, sociológicos e consequencialistas²³ como construção da decisão judicial, possibilita entender o sistema de julgamento utilizado no contexto pós-positivista e neoconstitucionalista²⁴. Todavia, o entendimento adotado nesta pesquisa se aproxima das ideias de Lon Fuller²⁵ e de sua teoria relacionada ao Estado de Direito e a segurança jurídica.

²¹ Claudio Xavier Seefelder Filho defende que o CPC/2015 introduziu expressamente a doutrina do *stare decisis*, de maneira que estão superadas quaisquer dúvidas sobre o efeito obrigatório dos precedentes e a sua condição de fonte primária do direito. SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022. Paulo Ricardo Stipsky comenta a perspectiva de a produção jurisdicional criar direito e o contraponto dos precedentes de observância obrigatória: “[...] em uma nação tradicionalmente afiliada ao *civil law*, a questão mostra-se complexa em razão da exteriorização do *law-making judge* e da independência funcional dos magistrados, não havendo evidentemente qualquer conflito na hipótese e demonstrada a constitucionalidade da previsão”. STIPSKY, Paulo Ricardo. **Precedentes judiciais e litigância de má-fé**: a nova dimensão da responsabilidade das partes na lide de acordo com o modelo constitucional de processo civil. São Paulo: Dialética, 2021, p. 82.

²² Diego Diniz Ribeiro e Maysa de Sá Pitondo Deligne indicam a relevância desse debate quanto ao reconhecimento da produção jurisdicional como fonte quando se considera precedente como fonte material e não somente fonte formal, com fundamento na doutrina de Eva Steiner. Segundo os autores, “De fato, admitindo que o juiz não exerce uma função de mero aplicador, mas sim de criador do Direito, como reconhecido nos países com a tradição do *common law*, passa-se a admitir uma força vinculativa das manifestações de caráter judicativo, as quais atuam como verdadeiros precedentes”. RIBEIRO, Diego Diniz; DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo. A modulação de efeitos em matéria tributária e sua realização em favor da fazenda pública. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**: coisa julgada. v. IV. São Paulo: Noeses, 2019, p. 105.

²³ Considera-se o fundamento consequencialista como o argumento não institucional: “o paradigma consequencialista sustenta que a aplicação ilimitada dos direitos individuais (paradigma protetivo), somada a uma desconexão entre o público e o privado, gera uma tensão elevada, que torna impossível a vida em comum”. LORENZETTI, Ricardo Luís. **Teoria da decisão judicial**: fundamentos de direito. 2. ed. São Paulo: RT, 2021, p. 305.

²⁴ [...] “o neoconstitucionalismo parte da premissa de que a Constituição ocupa o centro do universo jurídico e atua como uma moldura, perante a qual todos os demais ramos do Direito precisam se adequar”. OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 37.

²⁵ A proposta de Lon Fuller está centrada no conceito de segurança jurídica e sua aplicabilidade se enfraquece através de abusos falsamente justificados, de modo que o sistema deve ser preservado. Para tanto, o filósofo defende o compromisso com os oito *desiderata* para garantia efetiva do *rule of law*. MARTINS, Angela Vidal da Silva. Fundamentos procedimentais do Estado Democrático de Direito em Lon Fuller. **Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 2014**. Unión Gráfica: Colômbia, 2014. Disponível em: http://bivisce.corteconstitucional.gob.ec/bases/biblo/texto/KONRAD/2014_ADC.pdf#page=670. Acesso em: 05 nov. 2023.

Especificamente quanto ao controle de constitucionalidade, lida-se, ainda, com as mutações constitucionais, aqui restritas àquelas decorrentes da atuação judicial, confrontando a teoria de Jellinek, em que se admite o triunfo do fato sobre a norma, abalando a força normativa da Constituição e seu significado jurídico, e com o posicionamento de Konrad Hesse, que defende a imposição de limites à mutação constitucional, de maneira que a modificação do conteúdo da norma seja decorrência de mudança interior, e não consequência de interesse exterior. Assim, a mutação seria justificável e limitável à correlação entre normalidade e normatividade²⁶.

Destaca-se, ainda, a divergência externada por Ferdinand Lassalle e Konrad Hesse, em que o primeiro defende o viés político da carta constitucional ao invés de seu sentido jurídico, de maneira que as normas jurídicas nada mais são do que o reflexo das normas políticas preexistentes que regulamentam a vida em sociedade. Há, segundo o seu entendimento, uma distinção efetiva entre a Constituição real, decorrente da construção de ideias da sociedade e a Constituição jurídica, celebrada em sua frase “a Constituição é apenas uma folha de papel”²⁷.

No contraponto desse raciocínio, Konrad Hesse²⁸ defende a eficácia da norma jurídica, que deve estar regida por condições, naturais, técnicas, econômicas e sociais, tudo atrelado à criação, à extinção ou à manutenção de proposições normativas. Nesse ponto, nesta pesquisa, concorda-se com o pensamento de Konrad Hesse, de que a constante revisão da Constituição mina sua força normativa, especialmente se decorrente de interesse político, ainda que resultante de atuação do Poder Judiciário. As frequentes revisões e alterações da Constituição retiram, segundo ele, sua característica de texto essencial e matriz do ordenamento jurídico, provocando insegurança jurídica e

²⁶ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 285.

²⁷ LASSALLE, Ferdinand. **A essência da Constituição**. 6. ed. Trad. Wander Bastos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 37-38.

²⁸ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Safe, 1999, p. 24-25. O pensamento de Konrad Hesse fundamenta o voto do Ministro Eros Grau no julgamento da ADI n. 2.240, do qual se destaca: “O Município de Luís Eduardo Magalhães existe, é verdade, em confronto com o disposto no § 4º do art. 18 da Constituição do Brasil. Lembro, no entanto, conhecida observação de KONRAD HESSE: na vida da coletividade há realidades que se encontram em contradição com a Constituição, mas essas realidades não devem ser consideradas como insignificantes pelo intérprete da Constituição. O importante, em face delas, é fazer tudo aquilo que seja necessário para impedir o seu nascimento [da realidade inconstitucional] ou para pô-la, essa realidade, novamente em concordância com a Constituição”.

instabilidade, além de a atuação do Poder Judiciário como legislador positivo não encontrar amparo jurídico²⁹.

A percepção de que a mudança do texto constitucional decorre do binômio do controle de constitucionalidade e mutação constitucional é que permite, nesta pesquisa, traçar possíveis causas e efeitos para o direito tributário, especialmente pela atuação jurisdicional, considerando os julgamentos do STF, notadamente os Temas 881³⁰ e 885³¹, que abordam a influência do controle de constitucionalidade nos efeitos da coisa julgada em matéria tributária.

Ressalta-se que o farol e a meta deste estudo são a preservação do texto constitucional de 1988 e o reconhecimento do caráter normativo da Constituição, cuja interpretação pode alcançar as mudanças sociais necessárias à adequação da evolução natural da sociedade, e a preservação das garantias constitucionais, estas últimas, hoje, amplamente mitigadas a partir do alargamento e do desvirtuamento de conceitos e de limites pensados pelo constituinte originário.

2.2 O direito e o processo tributário: constitucionalização do direito e do processo

O direito tributário brasileiro é rígido e inflexível, tem matriz na CF/1988, que traz uma estrutura de competências tributárias divididas entre os entes federativos e as limitações ao poder de tributar como garantias do contribuinte diante dos possíveis excessos do Estado quanto à exigência de tributos, além da imposição de penalidades. Assim, constrói uma estrutura tributária exaustiva, como característica de rigidez e mecanismo de defesa quanto às modificações em matéria tributária³².

²⁹ AZEVEDO, Marco Antônio Duarte de. **Súmula vinculante** – o precedente como fonte de direito. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2009, p. 63; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Estado à luz da história, da filosofia e do direito**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 59.

³⁰ Tema n. 881 de Repercussão Geral RE 949.297: “Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado”.

³¹ Tema n. 885 de Repercussão Geral RE 955227: “Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado”.

³² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 13-16.

Não poderia, no entanto, ser diferente a intenção da CF/1988, que tem perfil garantista e devolve a redemocratização do país³³. Seu texto original é dotado de rigidez para instituir e majorar tributos; ao longo dos anos, no entanto, foi se redesenhando e se flexibilizando por meio de modificações legislativas do poder constituinte reformador e, com mais vigor, pela atuação do STF, fonte de motivação dessa pesquisa.

Assim a CF/1988 distribuiu de forma exaustiva a competência tributária, já identificando os impostos da União, Estados-Distrito Federal e Municípios, além da competência residual para novas materialidades a cargo da União³⁴, cuja rigidez demonstra os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta³⁵.

A constitucionalização do direito tem raiz no reconhecimento da supremacia da Constituição, no fato de a CF/1988 estar no vértice do ordenamento jurídico, como fundamento de validade formal e material para a criação e a manutenção de todos os demais atos normativos³⁶, o que resulta na expansão da jurisdição constitucional e na importância da interpretação constitucional³⁷.

Nesse sentido se posiciona Roque Antonio Carrazza ao tratar da rigidez da matéria tributária, sobre a ótica dos princípios constitucionais:

A supremacia dos princípios constitucionais está acentuada na Carta Magna, que em várias passagens impõe severas sanções pelo descumprimento de qualquer deles. Muita vez, uma lei é inconstitucional, não (sic) por ferir a letra da Constituição, mas porque está em antagonismo com os princípios nela insertos.

Os princípios constitucionais são, a um tempo, direito positivo e guias seguros das atividades interpretativa, legislativa, administrativa e judicial. São, ainda, fonte de Direito e ideias-base de normas jurídicas³⁸.

³³ TUCCI, José Rogério Cruz e. Regime do precedente judicial no atual sistema processual brasileiro. In: MENDES, Gilmar Ferreira; PINHEIRO, Victor Marcel. **Súmulas, teses e precedentes**. Estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2023, p. 350.

³⁴ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 241-242.

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O sistema tributário brasileiro. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 11-12.

³⁶ DETZEL, Aline Martinez Hinterlang de Barros. **Do conflito de competência ao conflito de precedentes**: o embate entre o STF e STJ no julgamento de recursos excepcionais em matéria tributária. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2022, p. 34.

³⁷ STIPSKY, Paulo Ricardo. **Precedentes judiciais e litigância de má-fé**: a nova dimensão da responsabilidade das partes na lide de acordo com o modelo constitucional de processo civil. São Paulo: Dialética, 2021, p. 118.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 34. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 948-949.

Robson Maia Lins também analisa a questão de forma semelhante:

Temos em linha de conta que o constituinte originário ao percorrer todo o processo legislativo, culminando com o texto normativo “Constituição” (produto), fez inserir no ordenamento normas jurídicas (em sentido lato), portadoras de valores de superior hierarquia. Assim, (i) norma de superior hierarquia e (ii) valor de superior hierarquia são duas acepções-base da palavra “princípio”³⁹.

Quanto ao processo, não poderia ser diferente, sobretudo em se tratando da instrumentalização para o direito material, cujas características e garantias são alçadas à qualidade de constitucionais. Cassio Scarpinella Bueno⁴⁰ defende a compreensão do direito processual civil como uma construção “dentro e a partir da Constituição Federal”, para conferir intersecção instrumental/material nela enraizada.

Em se tratando da junção dos dois ramos do direito público (tributário⁴¹ e processo⁴²), ambos com estrutura constitucional, inequívoca a análise do diálogo entre o direito material e o processual tributário. Isso se dá para gerar uma norma individual e concreta, que possa solucionar a divergência entre as partes litigantes, ou ainda, uma norma concreta produzida por decisão judicial de efeitos vinculantes, decorrente de precedentes constitucional e legalmente qualificados, que norteará a relação entre os contribuintes e o fisco para determinadas situações.

Cassio Scarpinella Bueno reflete sobre a necessária convergência entre direito material e processual, para a efetividade e a concretização do direito:

Todas as categorias do direito processual civil, de forma mais ou menos intensa ou direta, são informadas pelo direito material. Há uma necessária comunicação, uma necessária interpenetração de um campo no outro, embora o direito material não se confunda com o direito processual nem vice-versa. Mesmo naqueles casos em que as categorias processuais parecem existir independentemente do direito material, não se pode

³⁹ LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária** – decadência e prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 135.

⁴⁰ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**: v. 1. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 37.

⁴¹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 33.

⁴² “Em face da clássica dicotomia que divide o direito em público e privado, o direito processual está claramente incluído no primeiro, uma vez que governa a atividade jurisdicional do Estado (sem prejuízo do reconhecimento de uma jurisdição arbitral, à qual também se aplicam normas processuais”. DINAMARCO, Cândido Rangel; BADARÓ, Gustavo Henrique; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do processo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 76.

perder de vista que o direito processual civil se volta à concretização do direito material. Mesmo que alguma categoria do direito processual civil, destarte, não receba influências diretas do que está fora dele, nem por isso a perspectiva de análise aqui acentuada pode ser perdida de vista. É naquele plano que o processo pretende fazer surtir seus efeitos⁴³.

Esse raciocínio vai ao encontro do entendimento aqui adotado, pois parte-se da premissa de que a Constituição limita a soberania do Estado, como salvaguarda da sociedade, de maneira que se reconhece a força normativa da Constituição Federal, vinculante não só para o Poder Judiciário, mas também para os Poderes Legislativo e Executivo⁴⁴. Diante disso, a constitucionalização do direito e do processo tem guarida na interpretação e no efeito expansivo, decorrente da força normativa da CF/1988 e da leitura dos textos infraconstitucionais a partir da CF/1988⁴⁵, ou pela irradiação de normas constitucionais nas normas infraconstitucionais.

Segundo Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery, não se trata de um novo ramo do direito, material ou processual, “mas sim, um ponto de vista metodológico da mesma disciplina, a partir do qual se pode examinar o processo como instrumento de efetividade de valores constitucionais”⁴⁶. Diante disso, não apresenta um fim em si, mas uma forma de conferir satisfação da tutela jurisdicional e do próprio bem da vida que se pretende tutelar.

Luís Roberto Barroso defende que a constitucionalização do direito alcança os Poderes Legislativo e Judiciário, além da Administração Pública, por meio de um efeito abrangente e pujante, que irá interferir em toda a sociedade, como reflexo do que é mais relevante ao Estado, de forma ordenada na CF/1988:

Relativamente ao Legislativo, a constitucionalização: (i) limita sua discricionariedade ou liberdade de conformação na elaboração das leis em geral; e (ii) impõe-lhe determinados deveres de atuação para realização de direitos e programas constitucionais. No tocante à Administração Pública, além de igualmente: (i) limitar-lhe a

⁴³ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**: v. 1. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 52-53.

⁴⁴ TUCCI, José Rogério Cruz e. Regime do precedente judicial no atual sistema processual brasileiro. In: MENDES, Gilmar Ferreira; PINHEIRO, Victor Marcel. **Súmulas, teses e precedentes**. Estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2023, p. 351.

⁴⁵ Isso inclusive justifica a intensidade na atuação da jurisdição constitucional como mecanismo de defesa da Constituição e de concretização de normas asseguradoras de direitos.

⁴⁶ NERY JUNIOR, Nelson, NERY, Rosa Maria de Andrade. **Comentários ao Código de Processo Civil**. São Paulo: RT, 2015, p. 186.

discrecionalidade; e (ii) impor a ela deveres de atuação; ainda (iii) fornece fundamento de validade para a prática de atos de aplicação direta e imediata da Constituição, independentemente da interposição do legislador ordinário. Quanto ao Poder Judiciário: (i) serve de parâmetro para o controle de constitucionalidade por ele desempenhado (incidental e por ação direta), bem como (ii) condiciona a interpretação de todas as normas do sistema. Por fim, para os particulares, estabelece limitações à sua autonomia da vontade, em domínios como a liberdade de contratar ou o uso da propriedade privada, subordinando-a a valores constitucionais e ao respeito a direitos fundamentais⁴⁷.

Para Luís Roberto Barroso, a constitucionalização do direito implica obrigações e limitações aos Poderes Legislativo e Executivo, que devem atuar para cumprir os ideais constitucionais. Por sua vez, ao Poder Judiciário competiria a leitura do direito, para trazer os conceitos e a essência do texto constitucional aos demais ramos do direito, com vistas à efetividade e à obediência àqueles rígidos comandos, por meio de julgamentos, seja em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade.

A constitucionalização do direito e do processo está muito atrelada à reinterpretção do próprio direito a partir do texto constitucional. Sua reinterpretção poderá se dar de forma direta (quando há expressa previsão na Constituição sobre o direito em apreço), ou indireta (quando é necessário analisar a norma infraconstitucional a partir das seguintes premissas (i) compatibilidade com o texto constitucional ou (ii) mediante atribuição de sentido mais próximo ao texto constitucional):

Sem prejuízo do que se vem afirmar, o fato é que as especificidades das normas constitucionais (vide supra) levaram a doutrina e a jurisprudência, já há muitos anos, a desenvolver ou sistematizar um elenco próprio de princípios aplicáveis à interpretação constitucional. Tais princípios, de natureza instrumental, e não material, são pressupostos lógicos, metodológicos ou finalísticos da aplicação das normas constitucionais. São eles, na ordenação que se afigura mais adequada para as circunstâncias brasileiras: o da supremacia da Constituição, o da presunção de constitucionalidade das normas e atos do Poder Público, o

⁴⁷ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula; OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de (coord.). **Neoconstitucionalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 62.

da interpretação conforme a Constituição, o da unidade, o da razoabilidade e da efetividade⁴⁸.

Para o direito tributário, Aline Detzel⁴⁹ identifica a constitucionalização do direito como superação da posição formalista, de hierarquia normativa, para consagrar uma posição axiológica, como “manifestação do resgate de valores éticos, vinculados à justiça fiscal e à repartição de riscos e custos sociais, de maneira horizontal, entre os vários contribuintes de uma mesma sociedade”.

Quando se pensa em constitucionalização do direito e do processo, reputa-se a existência de jurisdição constitucional, decorrente da preservação e da defesa do texto constitucional, a partir do pressuposto da posição hierarquicamente superior da CF/1988 perante outras espécies normativas e seu caráter axiológico. Desse modo, atribui-se ao Poder Judiciário a competência para solucionar conflitos de ordem constitucional, dentre os quais se destaca a divergência de matéria tributária.

2.3 Direito jurisprudencial

A modificação do sistema jurídico brasileiro⁵⁰ tem caminhado para a construção de um sistema híbrido, que acolha os dois pilares do direito: *civil law*⁵¹ e *common law*⁵²,

⁴⁸ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula; OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de (coord.). **Neoconstitucionalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 58.

⁴⁹ DETZEL, Aline Martinez Hinterlang de Barros. **Do conflito de competência ao conflito de precedentes**: o embate entre o STF e STJ no julgamento de recursos excepcionais em matéria tributária. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2022, p. 35.

⁵⁰ Sobre a experiência brasileira, vide histórico desenvolvido por Marco Antônio Duarte de Azevedo, desde o Brasil colônia até a Emenda Constitucional n. 45/2004. AZEVEDO, Marco Antônio Duarte de. **Súmula vinculante** – o precedente como fonte de direito. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2009, p. 58-67.

⁵¹ “O *civil law* detém sua gênese primal sob os auspícios do Estado Liberal, sufragado pelo advento da Revolução Francesa, em 1789. A largos termos, em virtude das efervescências culturais em que se vivia – O Estado Absolutista fora então derrocado – o seio social aspirava à limitação do poder estatal, consubstanciada na instituição d’um formalismo jurídico monolítico, donde os textos normativos fossem insculpidos de forma indelével e indubitável, sem qualquer azo ao ato hermenêutico”. FAVERO; Gustavo Henrichs; RESCHKE, Pedro Henrique. Função criativa do juiz e sistema de precedentes. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos. **Panorama atual do novo CPC**. Florianópolis: Empório do Direito, 2016, p. 212-213.

⁵² “O direito no sistema do *common law* é imanente à tradição, forjando-se nos umbrais desta e, ato contínuo, adjetivando-se de costumeiro”. FAVERO; Gustavo Henrichs; RESCHKE, Pedro Henrique. Função criativa do juiz e sistema de precedentes. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos. **Panorama atual do novo CPC**. Florianópolis: Empório do Direito, 2016, p. 213.

valorizando a cultura de precedentes para formar o direito jurisprudencial⁵³: o direito dito pelas decisões judiciais.

Como ponto de partida, rememora-se a existência de um sistema positivista, construído a partir da codificação de normas, organizado a partir de pressupostos de direito material e processual, em suas diversas especialidades. Foi somente em 1990⁵⁴ que passou a admitir a influência da cultura do *stare decisis*⁵⁵, reconhecendo na cultura dos precedentes uma forma de otimizar o contencioso – aqui, em destaque, o tributário.

Para além dos precedentes, surgiram as súmulas, as quais, segundo Marco Antônio Duarte de Azevedo, é a “síntese do entendimento do tribunal prolator, de natureza normativa, e critério definitivo de reconhecimento da validade, extensão e conteúdo de uma outra norma”⁵⁶. As súmulas começaram, então, a ser utilizadas pelos Tribunais como forma de organizar e de dar publicidade ao entendimento, inclusive para modelar a competência e como pressupostos recursais (Súmula n. 7 do STJ).

Entendimento oposto, no entanto, argumenta que elas contrariam o princípio da tipicidade das leis, pois não estão previstas no processo legislativo brasileiro⁵⁷. No entanto, trata-se de posicionamento minoritário, de maneira que se entende acolhido o papel das súmulas pelo ordenamento jurídico.

Victor Vasconcelos Miranda identifica a importância do sistema de precedentes, especialmente considerando os marcos temporais de passado, presente e futuro, que serão orientados pelos precedentes formados:

⁵³ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. Procedimento comum, processos nos tribunais e recursos. v. 2. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 340-353.

⁵⁴ Leis n. 8.950/1994, n. 8.951/1994; n. 8.952/1994 e n. 8.953/1994.

⁵⁵ “*Stare decisis* significa que a Corte não precisa considerar novamente todos os princípios legais a ela apresentados. Pode utilizar casos decididos anteriormente que envolvam as mesmas questões legais como um guia”. FINE, Toni M. Introdução ao sistema jurídico anglo-americano. Trad. Eduardo Saldanha. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 77 *apud* LÍSIAS, Andressa Senna. **A formação dos precedentes no sistema de recursos repetitivos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 9.

⁵⁶ AZEVEDO, Marco Antônio Duarte de. **Súmula vinculante** – o precedente como fonte de direito. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2009, p. 85.

⁵⁷ GOMES, Luiz Flávio. Súmulas vinculantes e independência judicial. São Paulo: RT, maio 1997, v. 86, n. 739, p. 28 *apud* AZEVEDO, Marco Antônio Duarte de. **Súmula vinculante** – o precedente como fonte de direito. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2009, p. 117.

Há responsabilidade inclusive na redação e na construção do raciocínio, com base nos valores culturais, sociais, econômicos e jurídicos, considerando as diferentes regiões em que a decisão espraia eficácia, influenciando a tomada de decisão que precisa dialogar com o futuro⁵⁸.

Esse processo de valorização da produção jurisdicional, em especial dos precedentes, começa em 1994, com a inserção no CPC/1973 de dispositivos aptos a sustentarem a cultura de precedentes, através do reconhecimento de teses construídas na doutrina e na jurisprudência⁵⁹, que se colocam como fontes do direito, com amparo, ainda que sutil, na legislação⁶⁰.

Com o fortalecimento dessa iniciativa, as decisões judiciais constroem a “legislação oblíqua”, alterando o sistema processual recursal, a concessão de tutelas, a eficácia e a equiparação de garantias, dentre outras medidas resultantes de ações jurisdicionais construídas para otimizar o processo, de maneira que várias construções jurisprudenciais provocaram a alteração legislativa para modernizar o processo civil e o próprio sistema do direito processual constitucional, como a Reforma do Judiciário (EC n. 45/2004), confrontando a rigidez do sistema tributário.

Com o surgimento das súmulas vinculantes⁶¹ e a repercussão geral, ambas voltadas a conferir orientação vinculante de interpretação constitucional em situações de supressão de omissão legislativa, para conferir interpretação adequada da norma, cresce a influência das decisões judiciais na construção do direito, trazendo dinâmica suplementar, tendo em vista as falhas de processo legislativo ou a notória dificuldade de

⁵⁸ MIRANDA, Victor Vasconcelos. **Precedentes judiciais**: construção e aplicação da *ratio decidendi*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 28.

⁵⁹ “A jurisprudência, assim entendida como o conjunto de decisões reiteradas sobre uma mesma matéria proferidas por tribunais”. MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. O precedente qualificado no processo civil brasileiro: formação, eficácia vinculante e impactos procedimentais. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos (coord.). **Panorama atual do novo CPC**. Florianópolis: Empório do Direito, 2016, p. 135.

⁶⁰ AZEVEDO, Marco Antônio Duarte de. **Súmula vinculante** – o precedente como fonte de direito. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2009, p. 74-75.

⁶¹ “A Emenda Constitucional n. 45, de 2004, a seu turno, voltou a instituir no sistema jurídico brasileiro, de forma generalizada, a denominada ‘súmula vinculante’, ao adicionar no texto da Constituição Federal o art. 103-A, com a seguinte redação: “O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre a matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”. TUCCI, José Rogério Cruz e. Regime do precedente judicial no atual sistema processual brasileiro. In: MENDES, Gilmar Ferreira; PINHEIRO, Victor Marcel. **Súmulas, teses e precedentes**. Estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2023, p. 355.

se atualizar a legislação diante dos avanços sociais ou da interpretação adequada para dirimir os conflitos sociais.

A codificação do sistema *civil law*, no qual sobressaem as regras preestabelecidas e conhecidas, é tida como conquista da civilização, notadamente porque produz previsibilidade e pacificação social, conforme identifica Teresa Arruda Alvim⁶². Em contrapartida, exige a necessária adaptabilidade para o direito acompanhar a evolução da sociedade com mais celeridade.

Com o avanço constitucional para formar o sistema híbrido acolhendo o direito jurisprudencial, o CPC/2015 surge como consolidador do formato brasileiro⁶³ do *stare decisis*. Assim identificam-se (i) jurisprudência dominante (vários julgados no mesmo direcionamento ou posicionamento jurídico em determinada matéria); (ii) precedentes legalmente qualificados⁶⁴ (formados sob a regência da legislação processual civil, apresentando um rol de pronunciamentos judiciais formalmente vinculados, portanto, com técnica de formação prevista em lei e de observância obrigatória⁶⁵, nos termos do art. 927⁶⁶) e, (iii) precedentes e súmula constitucionalmente qualificados (cujo regramento

⁶² WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Precedentes e a evolução do direito. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012, p. 14.

⁶³ MIRANDA, Victor Vasconcelos. **Precedentes judiciais**: construção e aplicação da *ratio decidendi*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 37-39.

⁶⁴ Victor Vasconcelos Miranda apresenta classificação entre precedentes persuasivos e precedentes obrigatórios: “os precedentes persuasivos são aqueles que não precisam ser seguidos pelo julgador subsequente. É que nesses casos não há uma obrigação de decidir de forma como foi anteriormente deliberado pelo tribunal. O desrespeito do julgador ou mesmo do órgão julgador para o parâmetro decisório não constitui um *erro*. Por sua vez, os precedentes obrigatórios ou vinculantes são aqueles cuja inobservância representa um *erro* judicial intolerável à luz do regramento normativo disposto pelo CPC/2015. É que as decisões que foram formalmente investidas de uma credibilidade diferenciada impõem o seu respeito pelos julgadores, sob pena de se frustrarem as expectativas legítimas com a adoção dos precedentes no direito processual civil brasileiro”. MIRANDA, Victor Vasconcelos. **Precedentes judiciais**: construção e aplicação da *ratio decidendi*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 45.

⁶⁵ MIRANDA, Victor Vasconcelos. **Precedentes judiciais**: construção e aplicação da *ratio decidendi*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 46.

⁶⁶ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II – os enunciados de súmula vinculante; III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados. § 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo. § 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese. § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse

e formação estão previstos na CF/1988). Portanto, a construção da classificação das decisões judiciais parte da sua origem normativa, do seu efeito vinculante e de sua força criativa de direitos e obrigações, sem ofender princípios do direito material.

O direito jurisprudencial ainda tem campo para evoluir, seja sob o aspecto normativo, seja a partir da melhor gestão e formação dos precedentes judiciais. A evolução e a confiança no direito jurisprudencial passam pela estabilidade da jurisprudência⁶⁷, sistema claro e objetivo de formação de precedentes, especialmente aqueles formados nos tribunais superiores, que serão seguidos uniformemente pelos demais órgãos judiciais.

A confiança no sistema de precedentes requer a estruturação dos julgados de maneira que se possa identificar a *ratio decidendi*⁶⁸ para aplicar o mesmo raciocínio a outros casos de idêntica ou semelhante estrutura jurídica, além da previsão de instrumentos ou institutos que viabilizem a superação de precedente, mediante a fixação de outra orientação (*overruling*)⁶⁹ ou a distinção entre precedente e caso concreto, fundamentando a não aplicação do precedente a determinado caso (*distinguishing*)⁷⁰,

social e no da segurança jurídica. § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia. § 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

⁶⁷ [...] “a jurisprudência consolidada garante a igualdade dos cidadãos perante a distribuição da justiça, porque situações analogadas devem ser julgadas do mesmo modo, sobretudo no Brasil, em que há um grande número de tribunais. O tratamento desigual é forte indício de injustiça em pelo menos um dos casos”. TUCCI, José Rogério Cruz e. Regime do precedente judicial no atual sistema processual brasileiro. In: MENDES, Gilmar Ferreira; PINHEIRO, Victor Marcel. **Súmulas, teses e precedentes**. Estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2023, p. 352.

⁶⁸ “A *ratio decidendi* ou *holding* de um precedente é a parcela vinculante da decisão que irradia eficácia prospectiva aos próximos casos, constituindo-se como *norma jurídica* que vinculará os tribunais inferiores e mesmo o próprio tribunal prolator da decisão, referindo-se, especificamente, às razões de decidir ou às razões para decisão”. MIRANDA, Victor Vasconcelos. **Precedentes judiciais: construção e aplicação da *ratio decidendi***. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 59-60.

⁶⁹ “*Overrulings* são fáceis de detectar porque os juízes usam termos como *overrule*, e eles apresentam um conflito agudo ou consenso entre os juízes sobre a autoridade de precedentes específicos” (tradução livre). GERHARDT, Michael J. **The power of precedent**. New York: Oxford University Press, 2008, p. 19-20. No original: “*Overrulings are easy to spot because the justices use such telling terms as ‘overrule’ and they feature either sharp conflict or consensus among the justices over the authority of particular*”.

⁷⁰ “Após uma completa análise da matéria de fato, passa-se ao exame das questões jurídicas, discute-se o princípio jurídico aplicável, examina-se a sua origem, a sua evolução, as transformações que sofreu, as leis que o acolhem, a sua aplicação nas cortes estaduais e federais. É nesse momento que também se exercita a arte do *distinguishing*, distinguindo-se os precedentes onde aquele mesmo princípio estava em jogo, mas em que os fatos relevantes apresentam diferenças marcantes a ponto de justificar a não observância do precedente. Invocam-se não somente argumentos jurídicos, mas também fundamentos extrajurídicos, inclusive razões de ordem social, filosófica e de justiça, a fim de interpretar o alcance do

além do reconhecimento de precedentes construídos de forma equivocada, que devem ser corrigidos (*per incuriam*⁷¹) quando necessário à evolução do direito jurisprudencial.

Ainda que se possa identificar a segurança e a previsibilidade na estrutura do sistema de formação do sistema normativo codificado do *civil law*, para casos novos (situações inéditas), o precedente poderá se formar sob a sistemática do *common law*, através de decisão completa e aprofundada sobre situação inédita (*leading case*⁷²) que possua força vinculante em razão de sua construção segura para orientar os julgamentos em casos futuros semelhantes. Daí sim, sua utilização nesses julgamentos, poderá ser qualificada como precedente⁷³.

Para o sistema de *common law*, o direito jurisprudencial não impõe limites à formação de precedentes, de forma que circunstâncias fáticas⁷⁴ sejam consideradas na análise do caso, o que no sistema positivado de precedentes não é permitido. Isto porque, aos tribunais superiores, é vedado analisar matéria fático probatória⁷⁵. Eles estão restritos às questões de direito ou teses que tenham potencial de repetição ou ultrapassem as fronteiras do caso concreto, para serem aplicados a outros casos idênticos e semelhantes.

O sistema brasileiro⁷⁶ procura descobrir o melhor caminho capaz de provocar julgamento com eficácia e autoridade *ultra partes*, em decisões proferidas em processos

princípio e chegar-se à decisão de aplicá-lo ou não". FACCHINI NETO, Eugênio. A sentença em perspectiva comparada; estilos norte-americano, francês e italiano em confronto. **Revista de Processo**, v. 235 p. 407-434, São Paulo, set. 2014.

⁷¹ O precedente *per incuriam*, ou ainda, decisão descuidada, pode ser compreendido como "a hipótese da decisão anterior (precedente) ser considerada como tendo sido tomada por descuido (*per incuriam*). Em termos mais diretos, uma decisão *per incuriam* é uma decisão errada". BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**. São Paulo: RT, 2021, p. 196.

⁷² "Tal expressão é entendida, às vezes, como ponto de partida para um debate específico ou aplicada como sinônimo de pioneirismo de certa decisão em razão de alguma justificativa". BARROS, Marco Antônio Loschiavo Leme de; BASTOS, Marina Montes. **O uso da linguagem no discurso do direito**: um estudo acerca da predicação dos termos que se supõe por "julgados anteriores" pelo Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=bd3718ad4dd5db3d>. Acesso em: 12 nov. 2023.

⁷³ [...] "o homem necessita de previsibilidade em relação a suas ações futuras, o que lhe garante a sensação de estabilidade e de segurança". SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 14.

⁷⁴ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Precedentes e a evolução do direito. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 201, p. 16-23.

⁷⁵ Súmula 7 do STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

⁷⁶ "O legislador brasileiro impõe o respeito aos precedentes como ideologia, mas não adaptou o método: o sistema de precedentes anglo-saxônico é baseado no método indutivo, extraindo a regra geral sempre a

individuais, de maneira a alcançar resolução de um ponto central pertinente a outros casos, para garantir a aplicação dessa mesma decisão, após fixado o entendimento pelo tribunal, de modo a garantir igualdade, segurança, economia e respeitabilidade⁷⁷.

No contexto dessa formação de precedentes, o direito jurisprudencial enfrenta a necessidade de extrair o melhor ou mais completo *decisum* para solucionar casos em andamento e orientar casos futuros em um sistema que não possui clara delimitação entre a competência jurisdicional do STF e do STJ para matéria tributária⁷⁸, nas hipóteses de coexistência de questões que revelam, a um só tempo, natureza constitucional e natureza de direito federal⁷⁹.

No sistema de direito jurisprudencial, é necessário pontuar a conduta da administração pública de só observar precedentes legal ou constitucionalmente qualificados, mesmo que resultem de pronunciamento do plenário, pois induz a (i) ausência de segurança ou confiança na produção jurisdicional da Corte Suprema ou (ii) apego ao legalismo exacerbado no sentido de somente seguir aquilo que a lei mandar, ainda que relacionado a precedentes judiciais.

Essa postura pode provocar o desprestígio do sistema de precedentes ou exigir que todos os assuntos cheguem ao STJ e ao STF, num sistema que imponha efeitos vinculantes e *erga omnes* para ser observado.

partir da decisão que foi tomada dentro de determinado caso. Enquanto isso, os juristas brasileiros tendem a utilizar precedentes através do mesmo tipo de raciocínio dedutivo com que aplicam a lei – esperando, portanto, que o tribunal que julgou o precedente enuncie as próprias razões de decidir, através de um enunciado que contenha a tese jurídica em abstrato, desligada dos fatos do caso que lhe deu origem, justamente para vincular casos futuros”. FAVERO; Gustavo Henrichs; RESCHKE, Pedro Henrique. Função criativa do juiz e sistema de precedentes. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos (coord.). **Panorama atual do novo CPC**. Florianópolis: Empório do Direito, 2016, p. 219-220.

⁷⁷ AZEVEDO, Marco Antônio Duarte de. **Súmula vinculante** – o precedente como fonte de direito. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2009, p. 68.

⁷⁸ “Atualmente, tem-se admitido a existência de uma zona de penumbra ou zona de atrito na atuação do Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça. Em matéria tributária, não raramente se verifica a existência das mesmas controvérsias, mas com soluções díspares, proferidas de maneira dessincronizada no âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, em sede dos recursos excepcionais”. DETZEL, Aline Martinez Hinterlang de Barros. **Do conflito de competência ao conflito de precedentes**: o embate entre o STF e STJ no julgamento de recursos excepcionais em matéria tributária. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2022, p. 7.

⁷⁹ DETZEL, Aline Martinez Hinterlang de Barros. **Do conflito de competência ao conflito de precedentes**: o embate entre o STF e STJ no julgamento de recursos excepcionais em matéria tributária. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2022, p. 14.

Com o sistema tributário nacional inserido na CF/1988 e complementado por leis federais, as discussões tributárias apresentam vertentes constitucionais rígidas e infraconstitucionais que provocam o conflito entre precedentes, inclusive àqueles formados sob a sistemática de repercussão geral⁸⁰ e recursos repetitivos⁸¹, especialmente quando julgados pelo STJ sob a forma de recurso especial repetitivo.

Dentro desse conflito de precedentes, é necessário estruturar a confiança nas decisões do STJ, de forma que sejam superadas em situações excepcionais e com clareza quanto aos efeitos da superação do entendimento anterior, inclusive utilizando a técnica da modulação de efeitos para preservar a confiabilidade no sistema e a boa-fé dos jurisdicionados que se submeteram ao precedente superado. Esse o posicionamento de Andressa Senna Lísias e Marcelo Magalhães Peixoto:

no que diz respeito ao cenário de flexibilização da coisa julgada nas relações continuadas em discussão nos Temas de Repercussão Geral n. 881 e 885, a eficácia do novo precedente e os contornos temporais delineados pela modulação deverão, necessariamente, conservar os atos passados realizados com amparo na coisa julgada material. Fixar um novo entendimento e aplicá-lo a situações fáticas consolidadas antes dessa alteração, além de fulminar a razão de existir da própria coisa julgada, representa uma grave quebra de confiança entre o contribuinte e o Estado-juiz, a sociedade e o Estado Constitucional de Direito⁸².

Reforça esse entendimento observar que a superação de precedentes implica, em regra, a retroatividade da nova decisão ao caso concreto e, aos sobrestados, de modo

⁸⁰ A repercussão geral é pressuposto de admissibilidade do recurso extraordinário, em que é exigida a demonstração de relevância econômica, política, social ou jurídica que ultrapasse os interesses subjetivos das partes litigantes (art. 322 do Regimento Interno do STF e art. 1035 do CPC/2015). TÔRRES, Heleno Taveira. A repercussão geral no sistema brasileiro de precedentes. In: MENDES, Gilmar Ferreira; PINHEIRO, Victor Marcel. **Súmulas, teses e precedentes**. Estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2023, p. 320-321.

⁸¹ “O sistema de recursos repetitivos, conforme destacado pela doutrina, foi concebido, em certa medida, para fazer frente à descontrolada tramitação de ações judiciais repetidas. O objetivo é julgar um dos casos repetidos e aplicar tal decisão a todas as demais ações em curso e às sucessivas”. LÍSIAS, Andressa Senna. **A formação dos precedentes no sistema de recursos repetitivos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 16.

⁸² LÍSIAS, Andressa Paula Senna; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Uma reflexão sobre a modulação de efeitos no RE 574.706 e as ações rescisórias que buscam rescindir a coisa julgada material produzida em ações individuais propostas após 15/03/2017. A coisa julgada em matéria tributária e os efeitos nas relações jurídicas de trato continuado. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023.

que é necessário resguardar as situações consolidadas diante de uma legítima expectativa de direito, materializada pela decisão alterada⁸³.

Essa situação se concretiza pelo julgamento dos Temas 881 e 885 do STF e o Tema 340 do STJ⁸⁴. A erosão do precedente se firma sob a ótica da impossibilidade de cobrança da CSL do contribuinte que tem decisão judicial transitada em julgado, com o reconhecimento da inconstitucionalidade formal e material da Lei n. 7.689/1988, ainda que o STF tenha alterado seu posicionamento e concluído pela constitucionalidade da exigência tributária.

Esse sistema de criação e concretização do direito pelo exercício da jurisdição requer enfrentar os efeitos negativos da mudança de posicionamento jurisprudencial⁸⁵, especialmente quando não se muda o direito, mas, sim, os juízes, trazendo interpretações influenciadas por inúmeras variáveis⁸⁶, em especial, o pragmatismo e o consequencialismo nas decisões do STF⁸⁷.

⁸³ DETZEL, Aline Martinez Hinterlang de Barros. **Do conflito de competência ao conflito de precedentes**: o embate entre o STF e STJ no julgamento de recursos excepcionais em matéria tributária. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2022, p. 170.

⁸⁴ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 33-34.

⁸⁵ Identificando ponto positivo na mudança de entendimento e superação de precedentes: “A técnica da superação, em si, não é vista sob um aspecto negativo. Dizer que um precedente deve se submeter à regra do *stare decisis* não significa atribuir-lhe características de imutabilidade. Aliás, a técnica da superação surge como um contraponto necessário entre a flexibilidade e o engessamento do direito”. DETZEL, Aline Martinez Hinterlang de Barros. **Do conflito de competência ao conflito de precedentes**: o embate entre o STF e STJ no julgamento de recursos excepcionais em matéria tributária. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2022, p. 170.

⁸⁶ Ressalta-se o Parecer PGFN/CRJ 492/2011. SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 39-40. “De modo geral, a doutrina indica que a superação de precedente pode ocorrer sempre que identificada as seguintes situações: (i) equívoco ou erro quanto à regra anteriormente adotada; (ii) defasagem do precedente em relação à realidade social, ou (iii) incongruência sistêmica, esta vinculada à alteração fática dos elementos do sistema, exemplo: revogação de lei, o que, em última análise, pode afetar o precedente”. DETZEL, Aline Martinez Hinterlang de Barros. **Do conflito de competência ao conflito de precedentes**: o embate entre o STF e STJ no julgamento de recursos excepcionais em matéria tributária. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2022, p. 170.

⁸⁷ “Aqui merecem referência o pragmatismo e o consequencialismo que podem ser detectados na origem de uma série de argumentos que acabam sendo considerados na interpretação jurídica. Tome-se por exemplo, a decisão que deixa de atribuir efeitos *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade *apenas* para evitar *uma enxurrada de ações individuais*, ou a decisão que atribui o efeito *ex tunc* apenas, porque do contrário, equivaleria a incentivar o legislador à produção de normas em desacordo com a Constituição”. ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**. Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do art. 27 da Lei n. 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 119-120.

O chamado “efeito surpresa” mencionado por Teresa Arruda Alvim⁸⁸ quanto à necessidade de se estabelecer “critérios para se saber em que circunstâncias a evolução ou a adaptação do direito – alteração do entendimento de conceitos e teorias jurídicas que ocorrem com o passar do tempo – deve ocorrer pela via legal ou no plano da jurisprudência” deve considerar as relações firmadas no sistema normativo e jurisprudencial, sob pena de violar a confiança do jurisdicionado e levar à ruína do sistema, seja ele legalista ou firmado em precedentes. A surpresa não se vincula à confiabilidade nem à segurança das instituições.

No mesmo sentido, Claudio Seefelder afirma o contexto e a relevância da segurança jurídica ao expor que a presença do termo “segurança” no preâmbulo e no art. 5º da CF/1988 indica tratar-se de um princípio estruturante e norteador dos demais princípios “sendo sua observância fundamental na edição, interpretação e aplicação das normas vigentes em nosso País. Nela, buscamos conferir um mínimo de previsibilidade e certeza no exercício de nossas liberdades, além de impedir arbitrariedades e abusos”⁸⁹.

A medida do equilíbrio do direito jurisprudencial requer o cuidado de preservar a independência funcional e o livre convencimento motivado do magistrado⁹⁰, instrumento a fortalecer a jurisprudência, através do *distinguish* e do *overruling*.

Identificado que o direito jurisprudencial ganha expressividade normativa, com a sua presença marcante na CF/1988, em especial após a EC n. 45, e no CPC/2015, além da dedicação doutrinária ao estudo e ao aperfeiçoamento do sistema, que ainda apresenta pontos para evoluir e corrigir equívocos – como o CSL – passa-se a analisar os demais institutos, os quais, influenciados pelo direito jurisprudencial, auxiliam a formar as respostas aos questionamentos que movem a elaboração deste trabalho.

⁸⁸ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Precedentes e a evolução do direito. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012, p. 14.

⁸⁹ SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. A autoridade do Supremo Tribunal Federal e a força normativa da Constituição. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 398.

⁹⁰ STIPSKY, Paulo Ricardo. **Precedentes judiciais e litigância de má-fé**: a nova dimensão da responsabilidade das partes na lide de acordo com o modelo constitucional de processo civil. São Paulo: Dialética, 2021, p. 73.

3 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

O vocábulo ‘controle’ apresenta vários significados⁹¹. Neste trabalho, parte-se da premissa de que ‘controle’ implica estabelecer a conformidade de uma coisa, intrinsecamente ligada à comparação e à subordinação entre elementos, em que um é eleito mais importante, dominante, e prevalecerá na resolução de disputas entre interesses legítimos.

A ação de controlar está intimamente ligada à organização, à estabilidade e à segurança. É aplicável a inúmeras vertentes do direito. Destaca-se, por exemplo, o estudo de Amauri Feres Saad, ao analisar o controle da administração pública, mas que muito converge para a análise do controle jurisdicional da constitucionalidade das normas:

[...] sob o ângulo da ciência política, em especial da *teoria do poder*, verifica-se que o controle é expressão que implica três termos, dialeticamente relacionados: (i) a ideia de relação, que se dá entre o controlador e o controlado; (ii) a ideia de reversibilidade do controle, que é o seu único traço geral, permitindo-se que sempre haja mudanças de sentido das ações controladas; e (iii) a ideia de retroatividade, a qual sinaliza movimento, mais do que uma única direção⁹².

Sob esse aspecto, a relação entre controlador e controlado, para aferir a constitucionalidade da norma, é observada no diálogo entre o legislador constituinte e o legislador ordinário, na identificação de convergência da lei com a essência e a permissividade de criação dadas pela CF/1988, inclusive quanto à necessidade de se acompanhar a mutação social, que invoca novas percepções pelos intérpretes e julgadores no exercício do controle.

Em paralelo ao controle administrativo e ao controle de constitucionalidade, vislumbram-se traços em comum, conforme destaca Odete Medauar⁹³, nas acepções de controle como limitação, vigilância ou fiscalização e verificação, não obstante para a Administração Pública haja ainda outras acepções, próprias daquela matéria.

⁹¹ Significados de controle: vigilância, verificação e registro. In: SAAD, Amauri Feres. **Do controle da administração pública**. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 2017, p. 47-48.

⁹² SAAD, Amauri Feres. **Do controle da administração pública**. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 2017, p. 47.

⁹³ MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 20-21.

A limitação sob a ótica do controle, para a constitucionalidade das normas tributárias, identifica-se com os limites ao poder de tributar, que já impõe, objetivamente, matérias e condições para a atuação do legislador reformador e do legislador infraconstitucional. Assim, dentro dos interesses do fisco, haverá liberdade legislativa desde que não se sobreponha às garantias constitucionais dos contribuintes. Aqui exemplifica-se a partir da criação ou da majoração de tributos mediante a observância dos princípios da anterioridade nonagesimal e anterioridade anual⁹⁴.

Em outras palavras, a limitação está atrelada ao campo normativo, à extensão material e formal da produção legislativa⁹⁵, que deve ir ao encontro, convergir com o texto constitucional, que é o limite máximo, não pode ser ultrapassado sob pena de divergir, afrontar ou renegar o que foi acolhido pelo legislador constituinte como a essência do direito positivo nacional.

Para a vigilância (ou fiscalização) e verificação, estreita-se a aderência ao direito tributário na instituição de obrigações acessórias que informam dados necessários a confirmar a ocorrência do fato gerador, com todas as suas vicissitudes como base de cálculo utilizada pelo contribuinte, forma e data do pagamento do tributo, entre outros aspectos necessários a se aferir o cumprimento do estabelecido pelo ente tributante.

Outro exemplo advém do controle pelo aspecto da vigilância ou fiscalização. Indica-se a instauração de mandado de procedimento fiscal, com pedido de esclarecimentos, e apresentação de documentos pelo contribuinte; a inspeção ou perícia para confirmar a classificação fiscal e a tributação incidente sobre a mercadoria.

O controle, sob a ótica da atividade do legislador, sinaliza um caminho a seguir, especialmente quando as normas constitucionais têm grau de importância a ponto de direcionar a elaboração das demais normas, indicando, inclusive, o procedimento legislativo para cada espécie normativa, atrelado à iniciativa popular, do Poder

⁹⁴ Humberto Ávila alerta que o art. 150 da CF/1988 regula as limitações ao poder de tributar sem, contudo, esgotá-las, tendo em vista que o próprio dispositivo constitucional menciona “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 162.

⁹⁵ A inconstitucionalidade das normas pode se verificar “(a) *formalmente*, quando tais normas são formadas por autoridades incompetentes ou em desacordo com formalidades ou procedimentos estabelecidos pela Constituição; (b) *materialmente*, quando o conteúdo de tais leis ou atos contraria preceito ou princípio da Constituição”. SILVA, José Afonso da. **Constitucionalismo brasileiro** – evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 125.

competente (Executivo, Legislativo ou Judiciário); quórum de aprovação (maioria simples, maioria absoluta), isto é, procedimentos os quais, se inobservados, poderão ensejar nulidade do processo legislativo e da norma resultante. Há um processo de comparação do ato infraconstitucional (lei) com a CF/1988, de maneira que, se identificada alguma contradição entre elas, a lei não terá validade.

Ao se realizar o controle de constitucionalidade de normas já inseridas no ordenamento jurídico, é indispensável conferir os efeitos⁹⁶ ou as consequências decorrentes da forma de controle acolhida pelo julgador, tendo em vista que poderá implicar situações de maior onerosidade ao poder público ou jurisdicionados, ou para fisco e contribuintes, se restrito à matéria tributária.

Para tanto, há um modelo de controle atribuído pelo texto original da CF/1988, resultado de experiências com as Constituições anteriores, influenciado também pelo retorno ao Estado Democrático de Direito e caráter garantista da Constituinte de 1988. Esta, por sua vez, apresenta técnicas e diretrizes para direcionar a construção de metodologia abrangente de controle de constitucionalidade, a partir da interpretação e da aplicação do texto constitucional⁹⁷, de forma a orientar todo o processo legislativo e interpretativo para garantir ordenamento jurídico coerente e permitir a solução de conflitos jurídico-constitucionais⁹⁸.

A norma infraconstitucional nasce com a presunção de constitucionalidade, induzindo o intérprete a atribuir-lhe interpretação conforme o texto constitucional se houver, dentre várias possibilidades interpretativas, hipóteses contrárias e convergentes, mas claro, “não pode forçar o significado aceitável das palavras dispostas no texto nem

⁹⁶ [...] “as alterações ao sistema de controle de constitucionalidade, trazidas pela Constituição de 1988 e posteriores emendas exigiram a reinterpretação dos institutos vinculados ao controle incidental de inconstitucionalidade. O fortalecimento do papel de guarda da Constituição atribuído ao STF através de instrumentos como a ADI (ADI), a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) e a Repercussão Geral reclamariam uma nova compreensão a respeito do alcance e da eficácia das decisões no âmbito do controle difuso de constitucionalidade”. PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativo e judicial**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 182-183.

⁹⁷ “É dizer que, mesmo não sendo expressamente imposto aos juízes e tribunais a observação das decisões proferidas pelo STF em controle concentrado de constitucionalidade, ratifica-se que a palavra do intérprete da Constituição da República já não poderia ser ignorada”. STIPSKY, Paulo Ricardo. **Precedentes judiciais e litigância de má-fé: a nova dimensão da responsabilidade das partes na lide de acordo com o modelo constitucional de processo civil**. São Paulo: Dialética, 2021, p. 66-67.

⁹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.191-1.196.

pode desnaturar o sentido objetivo que, inequivocadamente, o legislador quis adotar”, conforme leciona Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco⁹⁹.

O controle de constitucionalidade é um contrapeso para preservar o texto e os ideais constitucionais produzidos pelo poder constituinte originário, deixando a cargo do Poder Legislativo, na qualidade de constituinte reformador, a incumbência de ajustar a CF/1988 às atualizações sociais, seja de necessidades, seja de valores, mas sempre com a devida representação social¹⁰⁰.

José Afonso da Silva traz seu ponto de vista ao trabalhar a ideia de defesa da Constituição e mudança constitucional ao apresentar duas possibilidades de defesa: política (envolve a promoção da CF/1988, com esclarecimento e persuasão quanto a sua importância e adequação) e jurídica (muito se aproxima do controle):

[...] a defesa jurídica da Constituição consiste em técnicas criadas por suas próprias normas, destinadas a assegurar sua estabilidade. A essas normas que provêm sobre a defesa da Constituição chamamos de normas de estabilização constitucional, porque fornecem os elementos, mecanismos e técnicas assecuratórios da durabilidade da Constituição e da proteção dos princípios fundamentais que a inspiram¹⁰¹.

Quando esse sistema não é observado, e a CF/1988 é modificada por decisões judiciais, se está diante de mutação constitucional, com a transformação da realidade, seja pela modificação do poder político, da sociedade ou de paridade de interesses, muitas vezes sem que o operador do direito perceba imediatamente. Isso porque, começa com alterações sutis de significados e de interpretação, para, ao final obter alterações significativas, embora o texto não seja reescrito, apenas ressignificado.

Nelson Nery Junior e Georges Abboud, quando tratam das alterações constitucionais, apresentam as modalidades de reforma constitucional, a qual pode ser

⁹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 96.

¹⁰⁰ [...] “a doutrina que concebe dois tipos de poder constituinte: o *poder constituinte originário*, que serve de fundamento à criação de uma constituição nova, e o *poder constituinte derivado* (ou poder de emenda ou de reforma da constituição), que não é propriamente poder constituinte, mas competência para modificar a constituição existente – ou seja, poder constituinte derivado é simples competência constituinte”. SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 68.

¹⁰¹ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 240.

formal (altera o texto constitucional) ou material (propõe emenda à Constituição). Trazem, ainda, a modalidade de mutação constitucional (quando é produzida uma transformação da realidade, sem alterar o texto constitucional):

Em outras palavras, a reforma constitucional consiste na modificação dos textos constitucionais mediante ações voluntárias, intencionadas, enquanto a mutação constitucional deixa incólume seu texto, sem alterá-lo formalmente. A mutação constitucional produz-se por fato não acompanhado pela intenção ou consciência da mutação¹⁰².

Nesse contexto, os juristas são precisos ao tratarem das formas de alteração do texto constitucional, embora afirmem que a mutação não seja acompanhada de intenção. Com essa assertiva, concorda-se parcialmente, visto que, conforme observado na contextualização histórico-filosófica, em razão da presença do pragmatismo como vetor filosófico nos julgamentos do STF, a intenção do julgador pode sim ser aferida no julgamento em que a construção, ou melhor, o raciocínio jurídico aplicável à decisão, visa a produzir determinado resultado, inclusive em matéria tributária¹⁰³.

O controle de constitucionalidade caminha junto às formas de alteração da CF/1988, seja instigando o Poder Legislativo a agir para atualizá-la às novas realidades sociais, seja para freá-lo na produção de normas sem convergência com a CF/1988. Um exemplo é a criação de normas que desrespeitem princípios e cláusulas pétreas, as quais devem permanecer hígidas para a manutenção do Estado Democrático de Direito¹⁰⁴. O controle de constitucionalidade deve entender a intenção do legislador constituinte originário e servir de contrapeso ao legislador reformador.

Para tanto, a atuação do Poder Judiciário se destaca porque é o Poder com a última palavra em matéria de controle de constitucionalidade, a impactar na atuação dos

¹⁰² NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 113.

¹⁰³ CABALLERO, Gregório Vizotto; CABALLERO, Maria Clara Vizotto. A importância do consequencialismo no ordenamento jurídico. **Revista Foco**, v. 16, n. 6, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v16n6-178>. Acesso em: 16 out. 2023.

¹⁰⁴ “Assim (perdoe-se a reiteração), se nem mesmo ao Congresso – que tem o poder constituinte derivado – é lícito expedir lei em sentido negador das exigências dos princípios capitulares, com maior razão não podem os intérpretes – sejam administrativos, sejam judiciais – aportar a conclusões exegéticas que conduzam ao mesmo resultado. Em outras palavras: a Constituição veda peremptória e categoricamente que o próprio legislador de reforma constitucional menoscabe o princípio federal; *a fortiori*, os demais órgãos (legislatura ordinária, Executivo e Judiciário) estão impedidos de fazê-lo”. ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição** (atual.) Rosolea Miranda Folgosi. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 42.

demais Poderes, a ponto de direcionar ou, ainda, delimitar o que podem ou não fazer dentro da competência legislativa, demonstrando, assim, que, no sistema de freios e contrapesos¹⁰⁵, há um justificado desequilíbrio empoderando o Poder Judiciário.

Segundo Luís Roberto Barroso, a supremacia constitucional, preservada pelo controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Judiciário, pode se dar por meio de técnicas ou de interpretação, quais sejam:

- a) reconhecimento da revogação das normas infraconstitucionais anteriores à Constituição (ou à emenda constitucional), quando com ela incompatíveis;
- b) a declaração de inconstitucionalidade de normas infraconstitucionais posteriores à Constituição, quando com ela incompatíveis;
- c) a declaração de inconstitucionalidade por omissão, com a consequente convocação à atuação do legislativo;
- d) a interpretação conforme a Constituição pode significar:
 - (i) a leitura da norma infraconstitucional da forma que melhor realize o sentido e o alcance dos valores e fins constitucionais a ela subjacentes;
 - (ii) a declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, que consiste na exclusão de uma determinada interpretação possível da norma – geralmente a mais óbvia – e a afirmação de uma interpretação alternativa, compatível com a Constituição¹⁰⁶.

Percebe-se, portanto, que a manutenção do sistema pressupõe controle efetivado por meio de instrumentos que permitem identificar o que deve ser preservado e valorizado. Assim, no ordenamento jurídico brasileiro, a CF/1988 tem *status* e conteúdo basilar para estruturar as demais normas, conforme reforçado pela constitucionalização do direito e do processo.

Diante disso, identificada a necessidade de controle e a supremacia do texto constitucional, necessário compreender como a interpretação pode direcionar para as espécies de controle de constitucionalidade existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁰⁵ Sistema prestigiado especialmente pelos EUA: *judicial review*. DELLORE, Luiz. **Estudos sobre coisa julgada e controle de constitucionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 234; NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 862.

¹⁰⁶ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 71-72.

3.1 A interpretação como premissa para o controle de constitucionalidade

A compreensão do sistema de controle de constitucionalidade passa pela necessária análise do texto constitucional, isto é, analisar os seus métodos e o seu alcance.

Por certo, as normas jurídicas, inclusive as constitucionais, não têm um significado único. E, especialmente no tocante às normas constitucionais, possuem conteúdo aberto e principiológico, pois dotadas de indeterminação semântica, suscetíveis à influência do momento histórico e do contexto real quando da sua aplicação¹⁰⁷.

Nesse cenário, Luís Roberto Barroso e Ana Paula Barcellos trabalham o argumento quanto às diferentes possibilidades interpretativas, que devem ser relacionadas aos elementos do caso concreto, aos princípios que serão valorados e aos fins almejados para conferir a solução jurídica constitucionalmente adequada¹⁰⁸, sem a aplicação do sistema interpretativo do positivismo clássico, desprovido de envolvimento valorativo.

Verifica-se um conteúdo mínimo interpretativo, que o direciona¹⁰⁹, conforme reconhecido pelo STF, em julgamento sobre a seletividade para fins de ICMS. É o que se vê do trecho do voto do Ministro Marco Aurélio Mello:

As expressões “deverá” e “poderá ser” revestem-se de significados unívocos, no que o Direito, como ciência, possui princípios, institutos, expressões, vocábulos com sentido próprio. Na pureza da linguagem o entendimento. E a segurança jurídica vem do apego a técnica maior. Cumpre ressaltar que a facultatividade do método não significa inexistir, no preceito, núcleo essencial a ser preservado quando evocado pelo legislador ordinário. Tomada de empréstimo lição de Roque Antônio Carrazza, embora haja uma certa margem de liberdade para o Legislativo tornar o imposto seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, estas expressões, posto fluidas, possuem um conteúdo mínimo,

¹⁰⁷ OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 40.

¹⁰⁸ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2010; BARROSO, Luís Roberto (org.). **A nova interpretação constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 331-332.

¹⁰⁹ Sobre teoria do sentido mínimo dos enunciados prescritivos de que o intérprete não pode abandonar: SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 12.

que permite se afira se o princípio em tela foi, ou não, observado em cada caso concreto.

É pertinente o controle judicial a fim de garantir o respeito ao figurino constitucional¹¹⁰.

O voto revela a preocupação semântica para conferir a hermenêutica mais adequada ou minimamente adequada para o direito em conflito, objeto da controvérsia entre fisco e contribuinte, relativa à alíquota aplicável do ICMS considerando a essencialidade da energia elétrica, bem objeto da tributação¹¹¹.

José Joaquim Gomes Canotilho entende que a interpretação constitucional “consiste em atribuir um significado a um ou vários símbolos linguísticos na constituição com o fim de se obter uma decisão de problemas práticos normativo-constitucionalmente fundada”¹¹². A interpretação estaria próxima do conhecimento (*subtilitas intelligendi*), seguida da interpretação (*subtilitas explicandi*) e, por fim, da aplicação do direito (*subtilitas applicandi*), tudo atrelado ao sentido e ao alcance da norma.

Claudio Xavier Seefelder Filho entende a interpretação como um processo circular iniciado com a apresentação da lei pelo Poder Legislativo: “inicia-se um longo período de legítima movimentação interpretativa da norma, na qual as partes, advogados, fiscais da lei e magistrados em diversas instâncias a interpretam e a aplicam das mais variadas formas”. Em se tratando da questão constitucional,

essa movimentação interpretativa cessará com a apreciação do tema pela autoridade com missão constitucional de dar a palavra final [...] uma vez realizada a interpretação da questão constitucional pelo guardião da Constituição, o ciclo de interpretação da norma está encerrado, e cabe a todos o respeito à força normativa da Constituição tal qual interpretado pelo STF¹¹³.

A CF/1988 está localizada no ápice das fontes do direito, visto que se analisa a estrutura de Estado Democrático e Constitucional, no qual a soberania está enraizada no

¹¹⁰ Tema 745, RE 714139/SC, Voto Min. Marco Aurélio de Mello. Redator p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJe 15-03-2022, Ata n. 41/2022, DJe n. 49, Divulg. 14-03-2022.

¹¹¹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tema 745, RE 714139/SC, Min. Marco Aurélio de Mello. Redator p/ acórdão Min. Dias Toffoli, DJe 15-03-2022, Ata n. 41/2022, Divulg. 14-03-2022.

¹¹² CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. São Paulo: Almedina, 1998, p. 1.200.

¹¹³ SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 62.

texto constitucional. É dele que se extraem as fontes delegadas, segundo Renato Lopes Becho¹¹⁴, a denotar a relevância da norma que se propõe a analisar sob a ótica da interpretação e do controle, especialmente sob a prevalência do positivismo ou do neoconstitucionalismo.

A interpretação está atrelada à percepção, à essência e ao significado do texto constitucional¹¹⁵, de maneira que o intérprete possa extrair da norma tudo quanto necessário para o exercício do direito, a solução do conflito e a orientação para resgatar a pacificação social, considerando-se os princípios eleitos pelo povo representado na constituinte.

Nesse contexto, a interpretação da CF/1988 ganha robustez para a formação do Estado, tendo em vista que o texto constitucional, muitas vezes, representa a formalização do ordenamento jurídico do novo Estado¹¹⁶.

Consequentemente, a CF/1988 detém poder para impor os contornos para todo o sistema de Estado e jurídico que se pretende construir a partir dos valores escolhidos na sua formação, de modo a serem preservados para direcionar a vida em sociedade, compatibilizando ideias e interesses contrapostos em um Estado Democrático de Direito¹¹⁷.

Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco identificam a relevância da Constituição para o ordenamento jurídico e as características da sua interpretação:

A interpretação constitucional tende a acarretar impacto sobre todo o direito positivo do Estado, já que é a Constituição a norma suprema em uma comunidade e a fonte de legitimidade formal de toda a sua ordem jurídica. Dispondo a Constituição sobre as relações entre os poderes e destes com as pessoas, a interpretação constitucional não se desprende, tampouco, de uma ineliminável pressão ideológica e política. Os interesses apanhados pela fixação do entendimento de um preceito da Lei Fundamental tendem a ser mais amplos e de projeção estrutural mais avultada, se comparados com os interesses que, ordinariamente, estão

¹¹⁴ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 145.

¹¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 97.

¹¹⁶ “Ao poder constituinte incumbe a decisão pelas diretrizes, dentre muitas possíveis, que controlem e organizem as atividades dos poderes públicos, logo as normas constitucionais surgem desse ato decisório, que, além de ser condição necessária à vigência e à eficácia daquelas normas, é uma exigência decorrente dos valores sociais e de situações fáticas”. DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 85.

¹¹⁷ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 85-86.

em jogo, quando se cuida de definir normas de setores outros do mundo jurídico¹¹⁸.

Diante dessa divergência de interesses, o Poder Judiciário ganha uma importante função na interpretação constitucional, pois é o órgão responsável por identificar, dentro do pluralismo axiológico, a melhor resposta, ainda que necessário aplicar a técnica da ponderação¹¹⁹ entre princípios e interpretações colidentes, que se modificam com o tempo, mas cuja solução era a exigida de imediato.

Parte-se de um sistema positivista, enraizado no desprezo de elementos morais e axiológicos que não aqueles descritos na lei, um sistema de contornos rígidos, pautado na hierarquia das normas, a partir do texto constitucional, que identifica matérias de (i) alta relevância para serem construídas e orientadas dentro do próprio núcleo constitucional, (ii) que nasçam na Constituição e demandem complementação e (iii) aquelas que ensejam sua construção através de processo legislativo especial. O importante é identificar se a matéria é naticonstitucional, ou seja, nascida com a Constituição, derivada da Constituição ou orientada pela Constituição¹²⁰.

Na sequência, depara-se com um sistema neoconstitucionalista¹²¹, identificado pela indispensável interpretação da CF/1988 para alcançar seu significado, sua eficácia e seus efeitos. Diz-se, portanto, que há maior utilização e valorização dos princípios, com destaque para a ponderação nos casos de conflitos e acolhimento de metodologia flexível na interpretação, sem ferir a rigidez do sistema constitucional tributário.

Desse modo, no contexto histórico contemporâneo, a interpretação será um exercício indispensável para se estudar e operar o direito, dado o surgimento do novo panorama de relevância da hermenêutica jurídica, conforme alerta Renato Lopes Becho:

¹¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 79.

¹¹⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 99.

¹²⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 529-530.

¹²¹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 530-531.

Para alcançar uma norma jurídica, habitualmente dever-se-á usar diversos outros textos, prever situações, confrontar seu conteúdo com outros dispositivos, tanto escritos na Constituição como extraídos de outras leis do sistema. Terá o intérprete que considerar o disposto em princípios jurídicos, atentar para dispositivos constitucionais, legais e infralegais, bem como sobre a dimensão dos acontecimentos do mundo real. Deverá verificar se o texto legal ainda se encontra vigente dentro do ordenamento jurídico, pois pode ter sido substituído por outro mais recente. Enfim, deverá valer-se de todo o instrumental apresentado pela hermenêutica jurídica para ir dos textos às normas¹²².

Por certo, o direito não é considerado um sistema fechado e axiomático puro, de índole cartesiana, mas um sistema aberto, no qual as normas são analisadas e interpretadas considerando a necessidade de se contextualizar o momento histórico, os valores pluralistas, as necessidades sociais, ambientais e econômicas, dentre inúmeros fatores aptos a influenciar a interpretação do texto em determinada época e local, no intuito de conseguir resolver o caso concreto quando posto à apreciação do Poder Judiciário.

Assim, espera-se que o texto constitucional tenha linguagem mais sintética, marcada pela presença expressiva de princípios ao invés de regras, para explicitar, com normas abertas, os ideais pujantes na sua formação, sem trazer como consequência uma obsolescência programada decorrente de evolução científica, social, tecnológica, dentre outros fatores que influenciam a vida em sociedade.

Sob outra ótica, há corrente que identifica a desnecessidade de interpretação da norma tida como clara, objetiva e direta, cuja própria descrição normativa garante a sua fundamentação, conforme menciona Renato Lopes Becho ao citar Konrad Hesse¹²³. De fato, não se refuta coerência para essa corrente, especialmente porque se identifica o direito constitucional processual com normas constitucionais processuais¹²⁴ que

¹²² BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 122.

¹²³ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 137.

¹²⁴ “O direito constitucional estabelece as bases do direito processual ao instituir o Poder Judiciário, criar os órgãos e fixar aqueles princípios de ordem política e ética convergentes ao objetivo de oferecer aos jurisdicionados o acesso à justiça (ou acesso à ordem jurídica justa) e sintetizados na garantia do devido processo legal (*due process of law*)”. DINAMARCO, Cândido Rangel; BADARÓ, Gustavo Henrique; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do processo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 76.

dispensam o exercício interpretativo, a exemplo do art. 92¹²⁵ da CF/1988, o qual relaciona e nomeia os órgãos que compõem o Poder Judiciário.

Ora, quando se observam as normas, no sentido de regras, constitucionais, será necessário suporte argumentativo mais robusto, capaz de demonstrar objetivamente a inadequação da conduta diante do comando normativo. Utilizando-se do próprio exemplo do art. 92 da CF/1988, isso ocorreria com a supressão de algum órgão jurisdicional, sem reforma constitucional que amparasse nova organização do Poder Judiciário.

O sistema constitucional tributário tem elementos normativos já definidos, como União, Estados, Municípios, Distrito Federal, pessoa física e jurídica. Mas também e mais abundantemente, possui elementos que levam à interpretação, como capacidade contributiva, confisco, até mesmo livro, a exigir maior desempenho hermenêutico para a construção do sentido, do alcance e da aplicabilidade dentro do conflito judicial que ensejará o controle de constitucionalidade.

Renato Lopes Becho, ao aprofundar a análise da hermenêutica, sublinha:

Como é cediço, a hermenêutica jurídica não deve ser baseada somente no texto legal. Entretanto, também é sabido que, para as palavras utilizadas pelo legislador não receberem a interpretação a partir de seu significado comum, há que fundamentar suficientemente para convencer o leitor¹²⁶.

Luís Roberto Barroso contextualiza a interpretação valorizando a participação do intérprete, não só seu conhecimento técnico, mas “seu ponto de observação, sua ideologia e seu inconsciente” como elementos que influenciarão sua compreensão quanto à realidade e os valores que vão embasar a sua interpretação¹²⁷.

¹²⁵ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 92. São órgãos do Poder Judiciário: I – o Supremo Tribunal Federal; I-A – o Conselho Nacional de Justiça; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 2004) II – o Superior Tribunal de Justiça; II-A – o Tribunal Superior do Trabalho; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 92, de 2016) III – os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais; IV – os Tribunais e Juízes do Trabalho; V – os Tribunais e Juízes Eleitorais; VI – os Tribunais e Juízes Militares; VII – os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios. § 1º O Supremo Tribunal Federal, o Conselho Nacional de Justiça e os Tribunais Superiores têm sede na Capital Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 2004) (Vide ADIN 3392). § 2º O Supremo Tribunal Federal e os Tribunais Superiores têm jurisdição em todo o território nacional. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 2004).

¹²⁶ BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**. São Paulo: RT, 2021, p. 118.

¹²⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 348.

Dentre as vertentes interpretativas, inicia-se com as teorias da interpretação: formalismo interpretativo, ceticismo interpretativo e teoria intermediária. Para a corrente do formalismo interpretativo, somente um significado será extraído do texto legal. Já o ceticismo interpretativo acolhe a possibilidade de inúmeros significados para o texto legal. A teoria intermediária, por sua vez, acolhe o melhor das duas antagonistas: possibilidade de um único ou possibilidade de múltiplos significados¹²⁸.

Assim, partindo-se da necessária interpretação para posterior aferição do controle, passa-se a tratar dos métodos de interpretação, os quais, diante da delimitação do tema, apenas alguns foram selecionados, pois necessários diante do recorte metodológico proposto¹²⁹:

(i) método de interpretação gramatical – comum entre países de legislação escrita, está atrelado ao significado das palavras, ou seja, relacionado à dimensão linguística, semântica do texto; é a primeira fase da interpretação e intimamente ligada à *mens legis*¹³⁰;

(ii) interpretação sistemática – analisa o texto considerando o ordenamento jurídico como um todo; parte dos pressupostos de unidade e harmonia; requer a visão da norma como unidade do sistema, ensejando identificar a norma com a sistemática do direito e a forma como intervém no conjunto desse sistema;

(iii) interpretação teleológica – busca identificar a intenção do legislador, o sentido da norma, a finalidade e os valores nela embutidos (art. 3º da CF/1988)¹³¹.

¹²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 553.

¹²⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 329-335.

¹³⁰ Sobre a *mens legis*, confira-se a advertência do Ministro Aliomar Baleeiro sobre os problemas decorrentes da interpretação literal da legislação: “À primeira vista, pareceria que a questão insinuava uma observância religiosa da forma literária ou gramatical da lei. Ninguém sustenta isso. Todos os comentaristas, constitucionalista e juristas, pelo contrário, têm dito que a pior das interpretações é a chamada judaica. Ela se limita às palavras da lei, sabendo que sempre são mau veículo do pensamento do legislador ou da política legislativa, que ele pretende alcançar. RE n. 29.990, j. 20-06-1966, Rel. Min. Victor Nunes”. AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Memória jurisprudencial**: Ministro Aliomar Baleeiro. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006. Série Memória Jurisprudencial, p. 31.

¹³¹ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

(iv) interpretação lógica – atrelada à organização do raciocínio, inclusive a fórmulas para explicitar o racional aplicado;

(v) interpretação histórica – ligada ao processo legislativo, valoriza a exposição de motivos ou o momento social que ensejou a edição da norma para compreender o seu sentido e seu objetivo.

Como último método interpretativo, destaca-se o científico-espiritual, mencionado com inovação por Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco:

Enxerga-se a Constituição como um sistema cultural e de valores de um povo, cabendo à interpretação aproximar-se desses valores subjacentes à Constituição. Esses valores, contudo, estão sujeitos a flutuações, tornando a interpretação da Constituição fundamentalmente elástica e flexível, submetendo a força de decisões fundamentais às vicissitudes da realidade cambiante¹³².

A existência de vários métodos interpretativos não impõe o uso de apenas um deles pelo intérprete, o qual, muitas vezes, utiliza vários, ou todos eles, de forma mesclada ou sucessiva, indicando, ou não, o método escolhido ou a conexão entre eles, para atribuir efeito ao caso concreto¹³³.

E não poderia ser de outra forma, pois, o direito é volátil, decorre de relações sociais, que provocam a atuação do intérprete para solucionar casos concretos ocorridos nas mais variáveis situações e infindáveis influências. Não se desconhece que todo intérprete iniciará a análise a partir de sua pré-compreensão, do seu conhecimento e dos valores adquiridos pela experiência, contexto que poderá provocar interpretações distintas para uma mesma norma constitucional¹³⁴.

Na hermenêutica constitucional identifica-se a ideia de *mens legis* (o objetivo seria identificar o pensamento da norma) e de *mens legislatoris* (pretende-se identificar o pensamento do legislador), ambas construções interpretativas para identificar o melhor entendimento para a aplicação do texto constitucional e, por consequência, para construir

¹³² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 90.

¹³³ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 346.

¹³⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 347-351.

a interpretação de todo sistema normativo, a provocar reflexos no controle de constitucionalidade a partir do momento em que se identifica o cerne da norma constitucional e tudo que dela se distancia ou a contraria.

Certamente, as diversas interpretações poderão justificar alterações do texto constitucional, provocando insatisfação ora pelo fisco, ora pelos contribuintes. Ao final, os conflitos desenvolvem contencioso judicial que pode desaguar no STF em razão do sistema tributário estar imergido na CF/1988.

Então, cientes de que o texto constitucional no que se refere ao sistema tributário nacional é dotado de signos que exigem hermenêutica adequada, neste trabalho, o raciocínio se ampara em Cassio Scarpinella Bueno, ao tratar da indispensabilidade da interpretação do direito:

Mais do que nunca, mesmo nos países de tradição romano-germânica, como é o caso brasileiro, prega-se a imprescindibilidade da interpretação do direito para o seu conhecimento derradeiro. É afirmação que a cada dia ganha mais adeptos, a de que a norma jurídica é, em verdade, o texto da lei interpretado e aplicado à luz dos fatos concretos. Não há direito sem interpretação e sem aplicação concreta. Interpretação e aplicação são, na realidade, uma só operação, analisada em dois momentos diversos. Norma jurídica não se confunde com o texto normativo; norma jurídica é o necessário e inafastável resultado da interpretação do texto normativo¹³⁵.

Sobre a interpretação do texto constitucional, José Afonso da Silva opina:

a interpretação, como tal, não pode mudar a Constituição, só por si. A interpretação jurídica, em qualquer de suas formas, é modo de compreensão, que é uma modalidade de conhecimento [...] aí a interpretação, especialmente a judicial, exerce um papel fundamental de adaptação das normas constitucionais às exigências de novos conceitos da realidade por elas pensadas¹³⁶.

Em especial, quando se trata da interpretação contextualizada na supremacia constitucional para o exercício do controle de constitucionalidade, parte-se do

¹³⁵ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**: v. 1. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 67.

¹³⁶ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 291.

pressuposto da hierarquia das normas e das fontes do direito, tornando a sua posição e interpretação dotadas de caráter especial, conforme afirma Ingo Wolfgang Sarlet:

Importa destacar, nesta quadra, que também a interpretação constitucional se revela como orientada à aplicação e solução de problemas jurídico-constitucionais, processo no qual assume relevância tanto o conteúdo dos textos normativos quanto dos elementos e circunstâncias do caso (problema concreto) que se busca resolver, de tal sorte que o ato de interpretar (e a criação da norma) implica consideração dos dois mundos, do dever ser e do ser. Vale frisar que para a dogmática constitucional contemporânea não faz mais sentido a separação estrita entre as categorias interpretação e aplicação, à vista da inexorável conexão existente entre a atribuição de sentidos aos enunciados normativos e a realidade factual subjacente¹³⁷.

No exercício da interpretação da matéria tributária, o intérprete será constantemente compelido a identificar, para julgar o caso concreto, a prevalência de um princípio em razão do conflito constante entre o interesse, aqui delimitado entre as partes “fisco” e o “contribuinte”, em que cada um possui proteção constitucional em razão do objeto que preserva ou protege.

E, em se tratando de conflitos de interesses como fundamento para a interpretação e decisão, a situação não passou despercebida por Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco:

Devem, então, ser conciliadas as pretensões de efetividade dessas normas, mediante o estabelecimento de limites ajustados aos casos concretos em que são chamadas a incidir. Os problemas de concordância prática surgem, sobretudo, em casos de colisão de princípios, especialmente de direitos fundamentais, em que o intérprete se vê desafiado a encontrar um desfecho de harmonização máxima entre os direitos em atrito, buscando sempre que a medida de sacrifício de um deles, para uma solução justa e proporcional do caso concreto, não exceda o estritamente necessário¹³⁸.

Ingo Wolfgang Sarlet também identifica essa necessidade de sopesamento de interesses e conflitos dentro da interpretação, trazendo José Joaquim Gomes Canotilho como amparo doutrinário:

¹³⁷ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 97.

¹³⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 95.

Que o recurso à ponderação (ou balanceamento) não corresponde a um mero capricho dos cultores do direito constitucional decorre, de acordo com a explicação de Gomes Canotilho, de pelo menos três fatores: (a) a inexistência de uma ordenação hierarquizada e abstrata de bens constitucionais; (b) a estrutura de princípio de muitas normas constitucionais, que, por sua vez, implica a refutação de uma lógica do tudo ou nada e, portanto, exige a otimização e harmonização de tais princípios, especialmente nos casos de conflito; (c) a possibilidade de uma diversidade de leituras dos conflitos de bens constitucionais em face de uma ausência de unidade de valores no âmbito da comunidade política, impondo cuidadosa análise dos bens em causa e uma rigorosa fundamentação no âmbito da resolução dos conflitos¹³⁹.

Ainda sob o aspecto de acomodação de interesses, e como consequência, dos conflitos, trazendo uma visão direcionada para a produção legislativa em ambiente plural influenciado por interesses distintos, muitas vezes antagônicos, a orientação de Ives Gandra da Silva Martins:

O problema da tensão do Direito em contínua mutação – é cada vez mais complexo, na medida em que a vida em sociedade torna-se mais complexa – reside no fato de que, por mais que se pretenda tudo regulamentar, nem sempre é possível fazê-lo. Os vácuos legislativos cada vez maiores trazem um permanente elemento de instabilidade, a gerar a tensão que transforma a norma vigente em fato a ser modificado pela necessidade de adaptação às novas tensões formadas. O choque político pode gerar elemento complicador, se os que detêm o poder começarem a estar fragilizados em sua produção normativa, por força do crescimento das oposições¹⁴⁰.

Diante da necessidade de acomodar conflitos normativos, retoma-se a matriz constitucional de José Joaquim Gomes Canotilho como possibilidade de solucionar e de preservar o texto constitucional, ressaltando que a ponderação ou o balanceamento¹⁴¹ e a interpretação não são sinônimos, embora a ponderação possa guardar pertinência com a interpretação conforme a Constituição, especialmente para aquelas situações em que

¹³⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022.

¹⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Estado à luz da história, da filosofia e do direito**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 108.

¹⁴¹ “Ponderar princípios significa sopesar a fim de se decidir qual dos princípios, num caso concreto, tem maior peso ou valor os princípios conflitantes. Harmonizar princípios equivale a uma contemporização ou transação entre princípios de forma a assegurar, nesse caso concreto, a aplicação coexistente dos princípios em conflito”. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. São Paulo: Almedina, 1998, p. 1241.

a ponderação será o fator decisivo para solucionar conflitos concretos entre bens igualmente tutelados constitucionalmente, sobretudo porque “é indispensável a justificação e a motivação da regra de prevalência parcial assente na ponderação, devendo ter-se em conta sobretudo os princípios constitucionais da igualdade, da justiça e da segurança jurídica”¹⁴².

A interpretação conforme a Constituição pode ser considerada um princípio, uma técnica de hermenêutica, aplicável para conferir correção e aderência das leis infraconstitucionais com o que há de mais relevante no direito, como uma “interpretação constitucionalmente orientada (guiada) de normas infraconstitucionais”, expressão utilizada por Ingo Wolfgang Sarlet para dar sentido e amplitude à interpretação e ponderação constitucional¹⁴³.

Para arrematar a interpretação conforme a Constituição, Ingo Wolfgang Sarlet, ainda amparado na matriz constitucional de José Joaquim Gomes Canotilho, orienta:

Com lastro na doutrina de Gomes Canotilho, o procedimento da interpretação conforme à constituição resulta da conjugação de pelo menos três aspectos: (a) o princípio da prevalência (supremacia) da constituição, de acordo com o qual deve ser escolhida uma interpretação que não seja contrária ao texto e ao programa da norma constitucional; (b) o princípio da conservação de normas, que traduz a ideia de que a norma não deve ser declarada inconstitucional quando, verificadas suas finalidades, ela puder ser interpretada em conformidade com a constituição; (c) o princípio da exclusão da interpretação conforme à constituição, mas que seja contrária ao sentido literal da lei, de acordo com o qual mesmo uma interpretação em conformidade com a constituição deve ser afastada quando tal interpretação implicar violação do sentido literal da norma infraconstitucional (inexistência de interpretação conforme à constituição mas seja *contra legem*)¹⁴⁴.

O controle de constitucionalidade se justifica para quaisquer das técnicas indicadas, tendo em vista que a convergência do texto infra com o texto constitucional poderá ser exigida a partir de uma única interpretação – ou técnica interpretativa – e da junção de várias interpretações e técnicas, uma delas a qual melhor se relaciona com a

¹⁴² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. São Paulo: Almedina, 1998, p. 1.240.

¹⁴³ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 102.

¹⁴⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 103.

essência constitucional, também tratada como interpretação conforme a Constituição, especialmente quando inserido na constitucionalização do direito e do processo.

Para tanto, no contexto do controle de constitucionalidade, verifica-se conflito de interesses, com atuação de advogados privados e públicos, os quais apresentam argumentos em sua defesa para convencer os Ministros do STF, tornando a condução do processo cada vez mais voltado para o resultado pretendido, no sistema de ativismo jurídico em processo tributário¹⁴⁵, a ser discutido quando da influência da PGFN na formação dos precedentes dos Temas 881 e 885 de repercussão geral.

Embora não se desconheça a possibilidade de controle de constitucionalidade pelo Poder Legislativo¹⁴⁶ (art. 49, IV¹⁴⁷, da CF/1988), em que o Congresso Nacional pode sustar efeitos de ato normativo do Poder Executivo que exorbitem o poder regulamentar ou os limites da delegação legislativa, ou ainda, o veto presidencial, em que o Poder Executivo (art. 66¹⁴⁸ da CF/1988) veta projeto legislativo com fundamento em inconstitucionalidade, a atuação dos Poderes é mais sutil, tal qual uma função atípica¹⁴⁹.

¹⁴⁵ A expressão ativismo jurídico, utilizada por Renato Lopes Becho para sinalizar a atuação direcionada das partes junto ao Poder Judiciário para se obter decisões em determinado sentido “[...] ficou evidenciado, pela descrição de um processo que se tornou paradigmático, que o afastamento dos magistrados do quanto está na lei contou com o auxílio de outros profissionais do direito, notadamente dos procuradores fazendários e dos membros do Ministério Público, levando a que o ativismo judicial seja mais bem descrito como ativismo jurídico”. BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da estrita legalidade**. São Paulo: RT, 2021, p. 208.

¹⁴⁶ “A edição de atos normativos primários, que instituem direitos e criam obrigações, é função típica do Poder Legislativo”. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 483.

¹⁴⁷ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: [...] IV – aprovar o estado de defesa e a intervenção federal, autorizar o estado de sítio, ou suspender qualquer uma dessas medidas”;

¹⁴⁸ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará. § 1º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto. § 2º O veto parcial somente abrangerá texto integral de artigo, de parágrafo, de inciso ou de alínea. § 3º Decorrido o prazo de quinze dias, o silêncio do Presidente da República importará sanção. § 4º O veto será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 76, de 2013). § 5º Se o veto não for mantido, será o projeto enviado, para promulgação, ao Presidente da República. § 6º Esgotado sem deliberação o prazo estabelecido no § 4º, o veto será colocado na ordem do dia da sessão imediata, sobrestadas as demais proposições, até sua votação final. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001) § 7º Se a lei não for promulgada dentro de quarenta e oito horas pelo Presidente da República, nos casos dos § 3º e § 5º, o Presidente do Senado a promulgará, e, se este não o fizer em igual prazo, caberá ao Vice-Presidente do Senado fazê-lo”.

¹⁴⁹ “O controle de constitucionalidade prévio existente no País é de caráter político e só se verifica em relação a projeto de lei, quando o Presidente da República poderá *vetá-lo* por *considerá-lo, no todo ou em*

Ou seja, tradicionalmente, o Poder Judiciário exerce função legislativa negativa, enquanto o Congresso Nacional tem função legislativa positiva típica e o Poder Executivo tem função legislativa atípica. Eis o papel de cada um deles no controle de constitucionalidade.

Desse caráter “tradicional” de função legislativa negativa exercida pelo Judiciário, identifica-se hoje uma atuação muito mais proativa, garantidora dos direitos constitucionais, especialmente em situações de omissão dos Poderes Executivo e Legislativo, a possibilitar atuação supletiva e efetiva por parte da atividade jurisdicional.

No contraponto, no contexto específico do direito tributário, rememoram-se ideias e direcionamentos trazidos por Geraldo Ataliba, para quem a CF/1988 é rígida e inflexível¹⁵⁰. O autor defende a interpretação conforme a Constituição, em conformidade com os princípios¹⁵¹, sobretudo porque o direito tributário se forma em torno do conceito de tributo, cuja estrutura não pode ser modificada, seja ampliada ou reduzida por lei¹⁵².

O sistema de controle de constitucionalidade guarda pertinência com Constituições rígidas, nas quais não é permitido que atos normativos infraconstitucionais modifiquem seu texto. Há uma inequívoca ideia de supremacia da Constituição, de forma que as demais normas não são simplesmente dotadas de eficácia cogente para seu cumprimento, mas pela correlação com o texto constitucional¹⁵³. Confirma as qualidades de rígida e inflexível da Constituição Federal, segue afirmação de Geraldo Ataliba ao analisar o substrato que deu origem ao sistema tributário constitucional presente na CF/1988:

parte, inconstitucional. O veto é sempre relativo, já que o Congresso Nacional poderá rejeitá-lo pelo voto da maioria absoluta dos deputados e senadores (art. 66, § 4º)”. SILVA, José Afonso da. **Constitucionalismo brasileiro** – evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 130.

¹⁵⁰ “O sistema tributário nacional possui uma dupla função: uma estruturante, de consagrar o poder de tributar do Estado e, de outro lado, uma garantista, de proteger o contribuinte em face do exercício desse poder. Ambos os sentidos estão bastante vinculados à Constituição, que além de discriminar e disciplinar minuciosamente a cada Ente Federado suas competências impositivas, ainda estabelece uma série de limitações ao poder de tributar, fundadas nos princípios-garantia, nos princípios institucionais e nas imunidades”. NASCIMENTO, João Paulo Melo do. **Ativismo judicial no sistema tributário nacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 85-86.

¹⁵¹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. (atual.) Rosolea Miranda Folgosi. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 43.

¹⁵² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 38.

¹⁵³ OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 47.

A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo todo o nosso sistema tributário moldado pelo próprio constituinte, que não abriu lei à menor possibilidade de criar coisa alguma — se não expressamente prevista — ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas¹⁵⁴.

Não obstante o alinhamento intelectual com Geraldo Ataliba em defesa da CF/1988 e a integridade do sistema constitucional tributário, admite-se que os ventos sopram em novas direções, de maneira que é necessário compreender a hermenêutica aplicada pelo STF, inclusive para melhor proteger a essência do resíduo do sistema convalidado pelo Constituinte de 1988, que tem em um de seus métodos o controle de constitucionalidade.

3.2 Concepções de controle: controle concentrado e controle difuso

Interessa mais ao presente trabalho identificar as espécies de controle de constitucionalidade e se há diferença para efeitos da coisa julgada, tendo em vista o possível esvaziamento do art. 52, X, da CF/1988¹⁵⁵, que trata da publicação de resolução do Senado no caso de lei declarada inconstitucional em controle difuso, provocando intencional desigualdade entre as duas formas de controle¹⁵⁶.

Para compreender o fenômeno do controle de constitucionalidade brasileiro¹⁵⁷, analisa-se a jurisdição constitucional¹⁵⁸ no modelo concentrado ou abstrato, de origem

¹⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 62, n. 2, p. 223-240, 1966. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 20 nov. 2023.

¹⁵⁵ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: [...] X – suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”;

¹⁵⁶ A suspensão normativa senatorial confere efeitos *erga omnes* às decisões proferidas em sede de controle difuso de constitucionalidade, ao considerar a decisão do Supremo Tribunal Federal como definitiva, igualando, nessa situação, aos efeitos do controle de constitucionalidade concentrado. SOUZA, James José Marins de. **Direito processual tributário brasileiro** – administrativo e judicial. 14. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2021, p. 709.

¹⁵⁷ A Constituição Federal de 1988 acolheu os sistemas europeu e americano. OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 48.

¹⁵⁸ “A jurisdição constitucional, assim, consiste na entrega aos órgãos do Poder Judiciário da missão de solucionar os conflitos entre as normas jurídicas ordinárias (e complementares) e a Constituição (sentido estrito). Ou, mais amplamente, entrega ao Poder Judiciário a missão de solucionar conflitos de interesses

européia, decorrente da formação dos Estados e as funções do Poder Judiciário, de modo disperso em toda atuação jurisdicional centralizado em um órgão especial, e o modelo difuso, com origem no constitucionalismo estadunidense, além do sistema misto, que é o sistema acolhido pelo Brasil

O sistema europeu surgiu no pós-guerra em 1918, com a valorização e o fortalecimento da proteção constitucional, representando o ápice do sistema normativo. José Afonso da Silva apresenta a origem formal do controle concentrado:

Daí é que se origina, por obra de Kelsen, o sistema austríaco de justiça constitucional, com a criação, pela Constituição austríaca de 1920, da primeira Corte Constitucional, com a qual se iniciou na Europa o princípio de que as questões constitucionais relativas à tutela dos direitos fundamentais e ao controle de constitucionalidade dos atos de autoridade deveriam ser submetidas a um tribunal especializado em matéria constitucional, situação que perdura e se expande nos nossos dias, com várias Cortes Constitucionais na Europa e algumas na América Latina¹⁵⁹.

Com o final da Segunda Guerra (1945), essa linha de pensamento ganhou maior relevância, tendo em vista que todos os excessos cometidos pelos regimes nazista e fascista estavam enraizadas nos sistemas normativos da Alemanha¹⁶⁰ e da Itália. Passou-se a exigir, por decorrência, a estruturação do ordenamento jurídico associado à história, à ética e aos valores para garantir a eficácia e a legitimidade do direito¹⁶¹.

O controle de constitucionalidade concentrado requer que a comparação se dê de modo abstrato, sem situações ou casos concretos resolvidos pela análise do Tribunal,

qualificados por normas constitucionais". SILVA, José Afonso da. **Constitucionalismo brasileiro** – evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 123.

¹⁵⁹ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 249.

¹⁶⁰ “Pela proposta de Hart, o direito nazista teria apenas o seguinte problema: apesar de estabelecido por regras fundamentais de procedimento, ou seja, apesar de validamente estatuído, os seus fins são odiosos, devendo os indivíduos, baseados em sua moral externa, resistir à sua aplicação”. FARO, Julio Pinheiro; GOMES, Marcelo Sant’anna Vieira; PESSANHA, Jackeline Fraga. Uma crítica ao ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal: supralegalidade, escalonamento do ordenamento e RE 466.343, **Derecho y Cambio Social**, v. 34, p. 01-55, 2013. Disponível em: <http://www.idb-fdul.com/>. Acesso em: 13 nov. 2023.

¹⁶¹ “O advento do que vem sendo chamado de pós-positivismo se deu exatamente após se verificar que o positivismo puro – que reduzia o Direito à lei escrita, separando-o fundamentalmente da moral – serviu para justificar a barbárie nazista, já que todo o horror enfrentado pelos perseguidos na Alemanha no período da segunda Guerra Mundial estava estritamente dentro das leis que vigiam no país naquele momento”. CABALLERO, Gregório Vizotto; CABALLERO, Maria Clara Vizotto. A importância do consequencialismo no ordenamento jurídico. **Revista Foco**, v. 16, n. 6, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v16n6-178>. Acesso em: 16 out. 2023.

especialmente porque o tribunal pode ter competência exclusiva para essa finalidade jurisdicional¹⁶².

Nelson Nery Junior e Georges Abboud defendem que a declaração de inconstitucionalidade de lei por controle concentrado produz coisa julgada e efeitos *erga omnes*¹⁶³, cujo resultado do julgamento retira a eficácia da lei em todo o território nacional¹⁶⁴.

Nesse contexto, o controle concentrado possibilita ao Poder Judiciário conferir interpretação conforme à Constituição e delimitar a vigência da lei, ou seja, limitar seus efeitos no tempo para preservar relações jurídicas firmadas durante determinado período, por meio da modulação de efeitos (art. 27 da Lei n. 9.868/1999 e art. 11 da Lei n. 9.882/1999). Esse instrumento dispõe que, por maioria de dois terços, e por razões de segurança e interesse público, será possível “restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir do seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”¹⁶⁵.

A legislação passou a permitir a restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, excepcionando os efeitos *ex tunc*, para que o Tribunal possa atribuir efeitos *ex nunc* a partir do trânsito em julgado ou outro momento oportuno¹⁶⁶.

Por sua vez, o controle difuso, que tem sua origem e maior expressão nos EUA, partiu de força centrípeta, em que os Estados se uniram em torno de interesses e ideais comuns, pulverizando o controle de constitucionalidade, sem uma jurisdição especial para resolver contendas envolvendo a Constituição americana, embora dotada de uma

¹⁶² OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 50.

¹⁶³ “Atualmente, existem inúmeras denominações atribuídas às decisões da Suprema Corte que ultrapassam os limites subjetivos da causa, as mais conhecidas são a eficácia geral, efeito vinculante, obrigatório, normativo, expansivo, ultra partes, universalizantes, dentre outros”. SEEFEKDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 36.

¹⁶⁴ NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 857.

¹⁶⁵ RIBEIRO, Diego Diniz; DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo. A modulação de efeitos em matéria tributária e sua realização em favor da fazenda pública. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico: coisa julgada**. v. IV. São Paulo: Noeses, 2019, p. 103.

¹⁶⁶ “Assim, as decisões judiciais *lato sensu* podem produzir efeitos apenas para o futuro ou também no passado, tomando como ponto de partida o momento em que se iniciou o processo ou mesmo a data relativa ao ato questionado judicialmente”. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Irretroatividade e jurisprudência judicial. In: CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito ex nunc e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2009, p. 3.

Corte Suprema que tem a responsabilidade de conferir o controle de constitucionalidade e de proteger direitos humanos¹⁶⁷.

O controle difuso de constitucionalidade também recebe a denominação de incidental, descentralizado, indireto ou mediato, em que a inconstitucionalidade é apresentada como questão prejudicial ao mérito da causa¹⁶⁸, como um antecedente lógico ao julgamento do mérito, a provocar uma decisão em controle de constitucionalidade para resolver uma situação individualizada *sub judice*. O controle de constitucionalidade é causa de pedir, fundamento do pedido, de maneira que a declaração de inconstitucionalidade é *incidenter tantum*.

Segundo Rafael Pandolfo,

pelo controle difuso, qualquer juiz ou tribunal pode declarar a inconstitucionalidade da lei num caso concreto. O objeto inicial desse instrumento não é a declaração de inconstitucionalidade, mas a solução do litígio instaurado entre autor e réu em virtude do cumprimento da norma eivada daquele vício, expondo além de detalhe do tipo de controle, também um de seus efeitos¹⁶⁹.

No mesmo sentido, Jadson Correia de Oliveira:

O modelo norte-americano é pautado pela premissa de que todo juiz é competente para aferir a constitucionalidade das leis, perante a Carta Magna, razão pela qual ele é feito em concreto, diante de uma lide, portanto, por isso mesmo, um forte e amplo contraditório para a formação da decisão judicial e seus efeitos, em regra, produzem-se apenas entre as partes litigantes¹⁷⁰.

Aqui, vê-se exemplos expressivos de situações nas quais o controle de constitucionalidade decorreu de insurgência de contribuintes em razão de tributação inconstitucional. O contribuinte não requer a declaração de inconstitucionalidade como

¹⁶⁷ OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 50.

¹⁶⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.117.

¹⁶⁹ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 43.

¹⁷⁰ OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015.

pedido mediato¹⁷¹, mas o reconhecimento da inconstitucionalidade como fundamento para o pedido mediato: rever a exigência tributária em razão de vício de inconstitucionalidade na regra matriz de incidência tributária, que poderá ser a própria instituição do tributo, a base de cálculo, a alíquota, a forma de recolhimento, dentre inúmeras possibilidades atreladas à constitucionalização do direito e do processo tributário. Nessa forma de controle, a constitucionalidade é fundamento relevante para a decisão judicial no caso concreto.

Fernanda Donnabella Camano de Souza analisa o tema sob a ótica do direito tributário e da delimitação deste trabalho quanto à influência do controle de constitucionalidade perante a coisa julgada, relacionando-o aos aspectos do pedido apresentado pelo contribuinte:

Em ações judiciais tributárias, cujo objetivo (em rigor e para o que interessa ao presente estudo) é a declaração de inexigibilidade de dado tributo (ou parcela deste) sem limitação no tempo, o objeto do processo é construído a partir (i) do fato material, tal como descrito na regra-matriz de incidência tributária (causa de pedir remota), sem que se proceda a qualquer especificação das coordenadas de tempo, espaço, quantidade e qualidade daquele fator; e (ii) da relação jurídica tributária substancial (causa de pedir próxima), envolvendo contribuintes e Fisco, instaurada a partir de um ou alguns enunciados prescritivos. Geralmente, no pedido, requer-se a declaração de que a relação jurídica substancial tributária entre contribuintes e Fisco não deve nascer, por razões diversas¹⁷².

A autora vai além, para demonstrar a densidade do quanto é decidido na ação que pretende afastar a relação tributária e, por consequência, a exigência fiscal, enquanto perdurar o sistema normativo que fundamentou o pleito do contribuinte e a decisão

¹⁷¹ “O pedido representa, a um só tempo, o bem da vida pretendido pelo autor (comumente denominado “pedido mediato”) e o “tipo” de tutela jurisdicional por ele solicitada (comumente denominado “pedido imediato”) Esta a espécie de tutela jurisdicional que deve incidir e agir sobre aquele, o bem da vida a ser individuado (arts. 322 e 324) na petição inicial pelo autor. O pedido corresponde, destarte, ao objeto da postulação: ele que representa, para o plano do processo, o bem da vida e o tipo de provimento jurisdicional requerido pelo autor: pedido mediato e imediato, respectivamente”. BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. Procedimento comum, processos nos tribunais e recursos. v. 2. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 30.

¹⁷² SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 31.

judicial que julgou procedentes os pedidos¹⁷³. Os pedidos, por sua vez, estão atrelados ao controle de constitucionalidade difuso, cuja procedência foi assegurada por decisão de mérito transitada em julgado e não desconstituída por ação rescisória.

Por fim, Paulo Mendes de Oliveira afirma:

como a autoridade da coisa julgada é qualidade de determinada decisão de mérito e este, por sua vez, é delimitado pelos elementos da relação jurídica substancial judicializados, a norma jurídica concreta a ser reconstruída versará exatamente e apenas sobre a causa de pedir e o pedido apresentados e apreciado¹⁷⁴.

Desse modo, o controle de constitucionalidade pode compor o pedido e/ou a causa de pedir, podendo integrar o mérito da decisão que transitará em julgado.

Assim, introduzido o sistema do controle de constitucionalidade concentrado, necessário identificar que a CF/1988 indica as seguintes espécies, como instrumentos específicos para provocar o STF: (i) Ação Declaratória de Constitucionalidade, direcionada para lei ou ato normativo federal; (ii) Ação Direta de Inconstitucionalidade, destinada a controlar atos normativos ou leis federais ou estaduais que contrariem a CF/1988; (iii) Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, que abarca atos federais, estaduais e municipais; (iv) Ação Direta Interventiva, relacionada ao controle de legitimidade dos atos estaduais em face dos princípios sensíveis; (v) Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão, envolvendo questão relativa à concretização da Constituição e à eficácia das normas constitucionais e; (iv) o julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral, que embora se inicie como uma ação com perfil de controle difuso, uma vez afetado como representativo da controvérsia, adquire efeitos *erga omnes*, equiparando-se às ações de controle de constitucionalidade concentrada.

Por sua vez, no sistema de controle de constitucionalidade difuso, que não tem jurisdição única do STF, mas a possibilidade de análise da constitucionalidade de normas

¹⁷³ “Se assim é, se compreendeu como inconstitucional a Lei n. 7.689/1988, declarando-se a inexistência de relação jurídica entre as partes sem limitação no tempo, rechaçou-se o substrato material da CSL, significando que, enquanto esta (ou qualquer outra regra) eleja como critério material da contribuição o comportamento de “auferir lucro”, tais empresas estão a salvo da respectiva incidência”. SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 33.

¹⁷⁴ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente**: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: RT, 2015, p. 99.

por todos os órgãos do Poder Judiciário, existe procedimento especial, que exige observar cláusula de reserva de plenário¹⁷⁵ (art. 97 da CF/1988)¹⁷⁶, que impõe a declaração de inconstitucionalidade ocorrer por julgamento do feito no órgão especial ou plenário do tribunal, com voto pela maioria absoluta de seus membros¹⁷⁷. Verifica-se exceção para a reserva de plenário se o STF já tiver se manifestado pela inconstitucionalidade da norma, caso em que estará dispensada a cláusula de reserva.

Quanto aos efeitos do controle de constitucionalidade difuso, Rodrigo Chinini Mojica acrescenta:

Baseando-se na ideia de superioridade absoluta da Constituição Federal, outro ponto que restou consagrado no modelo norte-americano foi a teoria da nulidade absoluta da norma inconstitucional, pois, uma vez declarada incompatível com algo que lhe é superior, tal fato a tornaria nula desde o nascimento, com a outorga de efeitos retroativos à decretação para alcançar as situações jurídicas que se formaram indevidamente no caso concreto¹⁷⁸.

Assim, para o controle difuso de constitucionalidade, a incompatibilidade da norma pressupõe análise de caso concreto, vinculando as partes do processo, com nulidade da lei com efeitos *ex tunc*.

Expostos os controles difuso e concentrado, quanto à diferenciação dos efeitos dos referidos tipos de controle, Nelson Nery Junior e Georges Abboud defendem que a declaração de inconstitucionalidade no controle concreto produz coisa julgada somente entre as partes e incidentalmente (*incidenter tantum*), deixando de ser aplicada ao caso concreto¹⁷⁹.

¹⁷⁵ [...] “o controle difuso de constitucionalidade pode ser realizado por qualquer juiz e tribunal do país. Ocorre que nossa Constituição determinou regra específica para sua realização pelos Tribunais. Trata-se da regra do *full bench* ou reserva de plenário”. NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 862-863.

¹⁷⁶ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”.

¹⁷⁷ Súmula Vinculante do STF n. 10: “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte”.

¹⁷⁸ NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 133.

¹⁷⁹ NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 857.

Por fim, o controle misto de constitucionalidade aglutina os dois sistemas de controle, de maneira que há exercício do controle por parte de órgãos ordinários do Poder Judiciário, que afasta a aplicação da lei nas ações e nos processos judiciais, ao passo que ao STF é dada a competência para o exercício do controle sob a forma abstrata ou concentrada¹⁸⁰.

Na realidade brasileira, que acolhe o sistema misto ou híbrido¹⁸¹, com participação do Poder Judiciário sempre *a posteriori*, o exame de constitucionalidade legislativo recorre à aplicação de diferentes técnicas: (i) declaração de inconstitucionalidade com redução de texto; (ii) declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto; (iii) interpretação conforme a CF/1988.

A declaração de inconstitucionalidade com redução de texto poderá afastar a norma integralmente do ordenamento jurídico ou apenas parte dela (supressão sintática total ou parcial), de maneira que não poderá ser novamente aplicada ou objeto de nova análise de constitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, a qual Nelson Nery Junior e Georges Abboud denominam arguição de nulidade sem redução de texto, ocorre quando se ataca uma das variantes interpretativas proporcionadas pelo texto:

se uma lei X possibilita a interpretação X', X'' e X''', pode o STF entender que apenas uma dessas variantes de sentido é desconforme à Constituição e declarar o que o sentido normativo X' é apenas inconstitucional, mantendo-se incólume o texto normativo e também novas possíveis variantes de sentido¹⁸².

Finalizando com a interpretação conforme a Constituição, afirma-se que a “interpretação conforme a norma não é declarada inconstitucional, e, por isso, não é uma lei inválida e, sim, constitucional”¹⁸³. Embora também não imponha a redução de texto, diferencia-se da declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, por não

¹⁸⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1.117.

¹⁸¹ SILVA, José Afonso da. **Constitucionalismo brasileiro** – evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 130.

¹⁸² NERY JUNIOR, Nelson; ABBOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 923.

¹⁸³ NERY JUNIOR, Nelson; ABBOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 863.

afastar significados, mas restringir a aplicação de um significado que melhor representa a preservação do ideal constitucional.

O controle brasileiro híbrido ou misto de constitucionalidade de leis abrange a análise sob a sistemática concentrada (por meio das ações constitucionais previstas para essa finalidade: ADI¹⁸⁴, ADC¹⁸⁵, ADPF¹⁸⁶), e para o sistema difuso, decorrente de recurso extraordinário, o qual, na atualidade, está sendo julgado sob a sistemática de repercussão geral, portanto, gerando precedente legalmente qualificado, de efeitos vinculantes, um sistema próximo do *stare decisis* do *common law*.

O STF, ao efetivar o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma, determinava sua extirpação do ordenamento jurídico (redução de texto), ensejando efeitos *ex tunc*, ao considerar que a norma reconhecidamente inconstitucional tem equivalência ao reconhecimento de nulidade, portanto, é equivocada desde sua edição, de maneira que não gera direito nem produz efeitos.

Exemplo do reconhecimento dessa ausência de efeitos e direitos desde seu nascedouro é o posicionamento acolhido pelo STF no julgamento da ADI n.652-AM, conforme trecho abaixo:

O repúdio do ato inconstitucional decorre, em essência, do princípio que, fundado na necessidade de preservar a unidade da ordem jurídica nacional, consagra a supremacia a Constituição. Esse postulado fundamental de nosso ordenamento normativo impõe que preceitos revestidos de “menor” grau de positividade jurídica guardem, necessariamente, relação de conformidade vertical com as regras inscritas na Carta Política, sob pena de ineficácia e de consequente inaplicabilidade. Atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer carga de eficácia jurídica¹⁸⁷.

¹⁸⁴ ADI: Ação Declaratória de Inconstitucionalidade tem como causa de pedir o questionamento de uma norma reputada inconstitucional, de modo que a sua finalidade é a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, nos termos do art. 102, I, a, da CF/1988, com regramento pela Lei n. 9.868/1999.

¹⁸⁵ ADC: Ação Declaratória de constitucionalidade visa afastar controvérsia judicial em torno da compatibilidade de determinada lei ou ato normativo com a Constituição Federal, afastando instabilidade judicial sobre determinado assunto, nos termos do art. 102, I, a, da CF/1988, também regulamentada pela Lei n. 9.868/1999.

¹⁸⁶ ADPF: Arguição de descumprimento de preceito fundamental, instrumento subsidiário de outras ações constitucionais, tem por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, nos termos do art. 102, § 1º, da CF/1988, com regramento pela Lei n. 9.882/1999.

¹⁸⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 652, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02-04-1992, public. 02-04-1993.

O raciocínio se repete no julgamento da ADI 2840-ED/ES Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 09-12-05 e da ADI n. 2994-ED/BA, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 04-08-2006¹⁸⁸, que só foi modificado no julgamento da ADI 2240-7, Rel. Min. Eros Grau, DJ 03-08-2007¹⁸⁹, no qual há influência do pragmatismo para convalidar a situação jurídico-social para a manutenção de norma inconstitucional, em razão das consequências da declaração de nulidade da norma com efeitos *ex tunc*.

Apartado de juízo pragmatista, a declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados. O reconhecimento desse vício jurídico impacta na validade dos atos emanados pelo poder público, retirando o substrato normativo que fundamentava os atos jurídicos e seus efeitos. Com base nessa premissa, o Min. Celso de Mello conclui a lógica dos efeitos *ex tunc*:

A declaração de inconstitucionalidade em tese encerra um juízo de exclusão, que, fundado numa competência de rejeição deferida ao STF, consiste em remover do ordenamento positivo a manifestação estatal invalidada e desconforme ao modelo plasmado na Carta Política, com todas as consequências daí decorrentes, inclusive a plena restauração de eficácia das leis e das normas afetadas pelo ato declarado inconstitucional. Esse poder excepcional – que extrai a sua autoridade da própria Carta Política – converte o STF em verdadeiro legislador negativo STF, ADI n. 625-MA, Rel. Min. Celso De Mello, DJ 02.04.1993.

¹⁸⁸ Destaca-se trecho do ADI N. 2994-ED/BA, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 04-08-2006: “No acórdão impugnado – tal como ocorrido em vários outros julgados que tratara sobre as tentativas de desmembramento de municípios sem a consulta popular exigida pelo art. 18, § 4º, da Constituição Federal –, esta Corte aplicou a regra segundo a qual as decisões do Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade possuem eficácia *ex tunc*, tendo em vista a nulidade do ato normativo atacado desde a sua edição. Destaque-se, ademais, a evidente motivação política da pretensão recursal ora em exame, surgida em momento anterior às eleições municipais do ano passado e atrelada às disputas pela manutenção de parte do eleitorado envolvido nesta ou naquela municipalidade. Para fins dessa natureza, não se prestam, obviamente, os embargos declaratórios e a excepcional fixação de eficácia *ex nunc* nas decisões proferidas em ação direta de inconstitucionalidade.

¹⁸⁹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 2240. Rel. Min. Eros Grau.

Luís Roberto Barroso¹⁹⁰ e Gilmar Ferreira Mendes¹⁹¹ vão ao encontro da corrente defensora dos efeitos *ex tunc* para se declarar inconstitucionalidade, com o afastamento da norma constitucional e a revisitação dos efeitos por ela produzidos, especialmente em matéria tributária. Reconhece-se, então, o aperfeiçoamento do indébito tributário e o direito de restituição *lato sensu* para o contribuinte recuperar seu patrimônio transferido ao Fisco.

Por certo, as consequências de julgamento de controle de constitucionalidade com efeitos *ex tunc* para extirpar integralmente a norma tida por inconstitucional em matéria tributária não tem a mesma densidade ou impacto social que a eliminação de município constituído de forma equivocada. A declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária permitiria, objetivamente, o retorno do *status quo* ao extinguir obrigações acessórias eventualmente instituídas e, o ponto principal: restituir valores pagos pelo contribuinte, situação relevante, pois impacta orçamento e políticas públicas, mas, por si só, não seria justificativa para alterar o sistema ou os efeitos do controle de constitucionalidade.

Para melhor direcionamento dos efeitos do controle de constitucionalidade, a espécie mais presente na atuação do STF como guardião da CF/1988 é o controle de constitucionalidade sem redução de texto, pois poderá ser objeto de nova análise jurídica, decorrente da possibilidade de se atualizar determinados significados, em razão da modificação social, de maneira que a manutenção da norma não lhe garante blindagem de nova investida.

¹⁹⁰ “Se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar a sua supremacia. Se uma lei inconstitucional puder reger dada situação e produzir efeitos regulares e válidos, isso representaria a negativa de vigência da Constituição naquele mesmo período, em relação àquela matéria. A teoria constitucional não poderia conviver com essa tradição sem sacrificar o postulado sobre o qual se assenta. Daí porque a inconstitucionalidade deve ser tida como uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação do ato. Corolário natural da teoria da nulidade é que a decisão que reconhece inconstitucionalidade tem caráter declaratório – e não constitutivo, limitando-se a reconhecer uma situação preexistente. Como consequência, seus efeitos se produzem retroativamente, colhendo a lei desde a sua entrada no mundo jurídico”. BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 16.

¹⁹¹ “O dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas. Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual *the unconstitutional statute is not law at all*, significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se em favor da equiparação entre *inconstitucionalidade* e *nulidade*. Afirmava-se, em favor dessa tese, que o reconhecimento de quaisquer efeitos a uma lei inconstitucional importaria na suspensão provisória da Constituição”. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1.296.

No entanto, não se desconhece o sistema da modulação de efeitos, que aparece em dois momentos e oportunidades: (i) art. 27 da Lei n. 9.868/1999, relacionada ao controle de constitucionalidade na modalidade concentrado¹⁹², e (ii) nos termos do art. 927, § 3º, do CPC/2015, que autoriza o STF a modular os efeitos de suas decisões no tempo, quando estas representarem modificação jurisprudencial e observarem pertinência com o interesse social e a segurança jurídica, voltado para o controle difuso¹⁹³.

Conhecido o contexto do controle de constitucionalidade, passa-se ao segundo instituto a fomentar esta dissertação: a coisa julgada. Ao final, identifica-se como as formas de controle influenciam para flexibilizar a imutabilidade da decisão judicial ou ainda, a cessar seus efeitos.

¹⁹² ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**. Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do art. 27 da Lei n. 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009; VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 78; 103-107.

¹⁹³ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 149.

4 COISA JULGADA E CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Nesse capítulo, passa-se a identificar o instituto da coisa julgada, analisando os aspectos processuais e materiais de sua formação, de maneira a indicar a sua posição no texto constitucional e a sua máxima proteção como substrato da segurança jurídica e previsibilidade para as relações sociais, especialmente aquelas judicializadas em razão de conflito de interesses.

E, uma vez identificada a coisa julgada, necessário avaliar as questões controvertidas sobre o instituto e de que forma o controle de constitucionalidade poderá influenciá-la.

4.1 Coisa julgada: segurança e previsibilidade

Para José Afonso da Silva, coisa julgada é direito constitucional protegido, que está direcionado diretamente com os institutos correlatos de proteção qualificada: ato jurídico perfeito e direito adquirido. Na coisa julgada,

Tutela-se a estabilidade dos casos julgados, para que o titular do direito aí reconhecido tenha a certeza jurídica de que ele ingressou definitivamente no seu patrimônio. A coisa julgada é, em certo sentido, um ato jurídico perfeito; assim, já estaria contemplada na proteção deste, mas o Constituinte a destacou como um instituto de enorme relevância na teoria da segurança jurídica¹⁹⁴.

A coisa julgada emerge como garantia individual qualificada (art. art. 5º, XXXVI¹⁹⁵, da CF/1988) e proteção como cláusula pétrea (art. 60, § 4º¹⁹⁶, da CF/1988), de modo que sequer emenda constitucional poderá reduzir ou suprimir referida garantia. Possui,

¹⁹⁴ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 226.

¹⁹⁵ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”;

¹⁹⁶ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais”.

ainda, previsão processual (art. 502 do CPC/2015): "Art. 502 – Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso".

Teresa Arruda Alvim e Maria Lúcia Lins Conceição destacam: "a coisa julgada não é inerente à atividade jurisdicional, mas a atividade jurisdicional é a única compatível com a coisa julgada. Isso porque, os atos jurisdicionais são os únicos que não são passíveis de revisão pelos demais Poderes (Legislativo e Executivo)"¹⁹⁷. Segundo as autoras, a imutabilidade da decisão judicial apresenta duas funções: "A primeira, é positiva: de estender ou projetar os efeitos da sentença indefinidamente para o futuro [...]" a negativa, "[...] traduz-se na impossibilidade de que haja outra decisão sobre a mesma pretensão"¹⁹⁸.

Consolidadas essas referências, entende-se que a coisa julgada é garantia, portanto, não cabe sua renúncia. Ela ultrapassa as partes interessadas, pois decorre de tutela jurisdicional, ou seja, de atuação do Poder Judiciário, como proteção do quanto decidido, impedindo nova análise ou modificação do resultado obtido pelo processo, de maneira que a decisão seja efetivamente a resolução do litígio, e não uma simples opinião do Estado sobre o conflito posto à sua apreciação para julgamento.

O STF manifestou-se sobre o conceito de coisa julgada no RE n. 146.331/SP: "aquelas situações jurídicas submetidas ao crivo do Estado-juiz e já cobertas pelo manto da preclusão maior, no que voltada à segurança da vida em sociedade"¹⁹⁹, demonstrando que doutrina e atuação jurisdicional caminham na mesma direção.

Nesse contexto, os limites da coisa julgada são firmados a partir do objeto do processo²⁰⁰, que é a pretensão do autor (pedido e causa de pedir), analisada com acolhimento ou rejeição pela sentença.

¹⁹⁷ ALVIM, Teresa Arruda; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins. **Ação rescisória e querela nullitatis** – semelhanças e diferenças. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2022, p. 64-65.

¹⁹⁸ ALVIM, Teresa Arruda; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins. **Ação rescisória e querela nullitatis** – semelhanças e diferenças. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2022, p. 65.

¹⁹⁹ Ementa: COISA JULGADA – INTANGIBILIDADE – ARTIGO 17 – ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. A cláusula temporária e extravagante do artigo 17 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988 não alcança situações jurídicas cobertas pela preclusão maior, ou seja, pelo manto da coisa julgada. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 146331. Rel. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 2-12-1997, DJ 06-03-1998 PP-00017, EMENT VOL-01901-03 PP-00489.

²⁰⁰ "[...] interessa recordar que, no âmbito do processo judicial, se instaura a relação jurídica angular entre autor/órgão judicial e ré/órgão judicial pendente de pronunciamento jurisdicional de forma a extinguir-lhe (a

O histórico da legislação processual brasileira revela que o CPC/1939, em seu Título XI, Capítulo II, trata da “Sentença e de sua Eficácia”. O texto processual, porém, não traz o conceito de coisa julgada, definição que é atribuída à doutrina e à jurisprudência.

Na sequência, no CPC/1973, já existe uma releitura da função legislativa. Nele, apresenta-se um conceito para o instituto da coisa julgada (art. 467), ao indicar a imutabilidade da decisão, embora apresente apenas a sentença como pronunciamento jurisdicional, mera falha de processo legislativo, sem restringir os efeitos do instituto para as demais decisões: “Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.

O dispositivo menciona apenas “sentença”, o que se entende mera falha de redação do processo legislativo, pois não se pode restringir a coisa julgada à sentença, devendo ser considerada a extensão da imutabilidade a qualquer decisão judicial da qual não caiba mais recurso²⁰¹.

Por fim, no CPC/2015 aperfeiçoou-se a restrição legislativa do CPC/1973, pois substituído o termo ‘sentença’ por ‘decisão’: “Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”. Essa menção expressa à “decisão” abarca melhor os atos jurisdicionais de caráter meritório e resolutivo das questões.

O CPC/2015 conceitua expressamente a coisa julgada material. A doutrina, no entanto, também apresenta o conceito de coisa julgada formal, complementando o entendimento sobre o instituto da coisa julgada em seus dois aspectos.

Como conceito de coisa julgada formal, acolhe-se o de Cândido Rangel Dinamarco, isto é, a imutabilidade da decisão como ato jurídico processual²⁰². Nelson

relação processual) com o timbre da definitividade”. SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os limites objetivos e “temporais” da coisa julgada em ação declaratória no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 105.

²⁰¹ “A sentença é uma pretensão de verdade, pretensão que existe para dar estabilidade ao direito, garantindo, como efeito secundário, a autoridade do Estado. As sentenças, como atos jurisdicionais, precisam se tornar, em algum momento, irreversíveis”. PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAROTINI, Fabiana Marcello Gonçalves. Reflexões sobre a relativização da coisa julgada: a ação rescisória como meio legítimo para impugnar sentenças fundadas em orientações declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**. Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 3, set.-dez. 2023, p. 288.

²⁰² DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 6. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 303.

Nery Junior, por sua vez, atribui à denominação de coisa julgada formal um equívoco, ao defender tratar-se de preclusão: “quando as partes não recorrem de sentença prolatada contra a Fazenda Pública, ocorre a preclusão (coisa julgada formal), mas a coisa julgada material somente vai ocorrer com o reexame necessário da sentença pelo tribunal”²⁰³.

Francesco Carnelutti²⁰⁴ e José Carlos Barbosa Moreira²⁰⁵ desenvolvem a doutrina processual considerando essa dualidade da coisa julgada com a premissa de que o efeito da sentença se consubstancia em dois elementos: imperatividade e imutabilidade da sentença. A primeira está relacionada à coisa julgada formal; a segunda, à coisa julgada material.

Para Nelson Nery Junior,

a coisa julgada material (*auctoritas rei iudicatae*) é a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando que emerge da parte dispositiva da decisão de mérito (interlocutória ou sentença) não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário (CPC 502; CPC/1973 467; LINDB 6º § 3º), nem à remessa necessária do CPC 496 [CPC/1973 475]²⁰⁶.

No mesmo sentido, Cândido Rangel Dinamarco utiliza a denominação preclusão *máxima* e imutabilidade da sentença como ato jurídico processual²⁰⁷. Sob a sua ótica²⁰⁸, explica que, a coisa julgada formal “consiste no impedimento de qualquer recurso ou expediente processual destinado a impugná-la, de modo que, naquele processo, nenhum outro julgamento se fará”. Dessa forma, é possível identificá-la como a última decisão proferida, a encerrar o processo ou, ao menos, a fase processual, judicial ou administrativa.

Nelson Nery Junior e Rosa Maria Andrade Nery, sobre a coisa julgada formal, entendem:

²⁰³ NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 13. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 81-82.

²⁰⁴ CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de direito processual civil**. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000.

²⁰⁵ MOREIRA, José Carlos Barbosa. Ainda e sempre a coisa julgada. **Revista dos Tribunais**, n. 416. São Paulo: RT, 1970.

²⁰⁶ NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 13. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 68.

²⁰⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 6. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 303.

²⁰⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 6. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 303.

Transitada em julgado a sentença de mérito, as partes ficam impossibilitadas de alegar qualquer outra questão relacionada com a lide sobre a qual pesa a autoridade da coisa julgada. A norma reputa repelidas todas as alegações que as partes poderiam ter feito na petição inicial e contestação a respeito da lide e não o fizeram. Isto quer significa que não se admite a propositura de nova demanda para rediscutir a lide, com base em novas alegações²⁰⁹.

Em especial, quanto à coisa julgada em matéria tributária, há a dualidade temporal na formação da coisa julgada se houve reexame necessário. Assim, é prudente verificar se existe entre os pedidos a invalidade do núcleo material da hipótese de incidência tributária, e se não há delimitação de exercício, em que o critério material contenha vícios impeditivos à formação de vínculo obrigacional entre contribuinte e fisco²¹⁰.

Quanto à definitividade da decisão judicial que analisou a invalidade da relação obrigacional que se pretendia formar entre fisco e contribuinte, Isabela Bonfá de Jesus ensina: “a extinção da obrigação tributária ocorre pelo fato da decisão judicial passada em julgado ser definitiva”²¹¹. Dessa forma, induzia-se o contribuinte à percepção de que está, ou ao menos estava, antes do julgamento dos Temas 881 e 885, seguro quanto ao seu regime jurídico tributário, pois não poderia ser contribuinte, menos ainda devedor, de tributo para o qual detinha decisão judicial passada em julgado.

Formal ou material, a coisa julgada é instituto intimamente ligado à segurança jurídica, inclusive no que tange à estabilidade dos direitos subjetivos, aqui compreendido “conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”²¹².

Nelson Nery Junior e Georges Abboud entrelaçam a segurança jurídica decorrente da coisa julgada:

²⁰⁹ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil comentado**. 10. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 709.

²¹⁰ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 17.

²¹¹ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 3. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 185.

²¹² VANOSSI, Jorge Reinaldo. “El Estado de Derecho em el Constitucionalismo Social” p. 30 *apud* SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 222.

No âmbito do Poder Judiciário, o Estado Democrático de Direito é caracterizado pela intangibilidade, ainda que relativa, da coisa julgada material (CPC 502). O Estado Democrático de Direito no Brasil é dito *social* porque favorece a funcionalidade do sistema jurídico para atender à segurança das relações e à justiça social, pelos mecanismos e instrumentos balizados pela própria CF, como ocorre, por exemplo, nos casos previstos na CF 5º XXIII, 170 III, 182, § 2º. Quanto à intangibilidade da coisa julgada e sua mitigação pela ação rescisória (CPC 966), revisão criminal (CPP 621), embargos do devedor (CPC 535, 914 e 917) e impugnação ao cumprimento da sentença (CPC 525)²¹³.

Humberto Ávila analisa a segurança jurídica como fundamento do sistema jurídico, que ultrapassa um valor positivado, valor constitutivo do direito, de modo que “sem um mínimo de certeza, de eficácia e de ausência de arbitrariedade não se pode, a rigor, falar de um sistema jurídico”²¹⁴.

Na mesma direção, José Afonso da Silva: “uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída”²¹⁵. Nesse particular, entende-se que não somente a lei deve garantir segurança jurídica aos indivíduos, mas também às decisões judiciais em controle de constitucionalidade concentrado, com mais ênfase, pois as decisões judiciais experimentam a característica da garantia constitucional da coisa julgada.

Por fim, Humberto Dalla Bernardina de Pinho e Fabiana Marcello Gonçalves Mariotini afirmam que a relação entre coisa julgada e segurança jurídica é explícita e que é a “irreversibilidade das decisões judiciais transitadas em julgado que torna o sistema seguro, íntegro, previsível e confiável” de modo que as “hipóteses de relativização devem ser tidas como excepcionais e a sua existência deve ser justificável, sobretudo se ponderarmos que o sistema contempla exceções à imutabilidade dos provimentos jurisdicionais”²¹⁶, como a existência da ação rescisória.

²¹³ NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 100-101.

²¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 127.

²¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 222.

²¹⁶ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAROTINI, Fabiana Marcello Gonçalves. Reflexões sobre a relativização da coisa julgada: a ação rescisória como meio legítimo para impugnar sentenças fundadas em orientações declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Eletrônica de Direito Processual** – REDP. Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 3, set.-dez. 2023, p. 310.

Fixados os conceitos quanto à coisa julgada formal e material, são trazidas algumas questões controvertidas relacionadas ao instituto da coisa julgada, as quais têm ponto de interseção com o tema dessa pesquisa. Ressalta-se que, a ideia não é esgotar os temas controvertidos da matéria, mas destacar os mais sensíveis pelo contato com o controle de constitucionalidade, a influenciar a preservação ou a modificação do instituto.

4.2 Questões controvertidas da coisa julgada

A primeira questão controvertida aqui analisada é a existência de conflito entre decisões imutáveis relacionadas à solução jurídica de uma mesma questão, ou seja, se houver mais de uma decisão atingida pela coisa julgada, questiona-se qual delas deve prevalecer²¹⁷.

Nesse ponto, a doutrina e a jurisprudência divergem sobre a prevalência da primeira ou da última coisa julgada formada. Neste trabalho, filia-se à posição de Arruda Alvim, ao afirmar pela prevalência da primeira coisa julgada formada²¹⁸.

Como forma de evitar o conflito entre coisas julgadas, proíbe-se a relitigação de mesma discussão jurídica, ainda que em ações ou medidas judiciais distintas, com a extinção do feito sem resolução de mérito da ação posteriormente ajuizada. Dessa forma, evita-se o efetivo conflito entre coisas julgadas ao se identificar litispendência e se extinguir a segunda ação antes de seu avanço para decisão de mérito²¹⁹.

²¹⁷ CARVALHO, Fabiano. Da ordem dos processos e dos processos de competência originária dos tribunais *In*: GOUVÊA, José Roberto F.; BONDIOLI, Luiz Guilherme A.; FONSECA, João Francisco N. da (coord.). **Comentários ao Código de Processo Civil**. v. XIX (arts. 926 a 993). São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 317.

²¹⁸ “Trata-se de um contrassenso que já notamos tempos atrás, quando dissemos, ainda Código de Processo Civil de 1939, em nosso Ensaio sobre a litispendência no direito processual civil, já referido anteriormente, que a hipótese de tal conflito, à primeira [coisa julgada] é imaculada, ao passo que a segunda é manifestamente viciada. Na dicção de Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero: “a primeira coisa julgada é legítima e a segunda uma simples violação da primeira”. ALVIM, Arruda. Duas coisas julgadas. *In*: ALVIM, Teresa Arruda; KUKINA, Sérgio Luiz; OLIVEIRA, Pedro Miranda de; FREIRE, Alexandre. **O CPC de 2015 visto pelo STJ**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 1.019. Em sentido diametralmente oposto, Eduardo Talamini defende a existência jurídica da segunda sentença, afirmando que no conflito entre coisas julgadas prevalece a segunda, quando não rescindida. TALAMINI, Eduardo. Conflito entre coisas julgadas: prevalência da segunda, quando não rescindida. *In*: ALVIM, Teresa Arruda; KUKINA, Sérgio Luiz; OLIVEIRA, Pedro Miranda de; FREIRE, Alexandre. **O CPC de 2015 visto pelo STJ**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 1.026.

²¹⁹ “Se alguém já provocou a jurisdição com o objetivo de tutelar determinado direito por um ou mais motivos em face de outrem, não há razão nenhuma para que a jurisdição seja novamente provocada para a mesma finalidade. Trata-se de duplicação de atividade jurisdicional que não se justifica a nenhum título, mais ainda quando analisada a situação à luz do art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal e do princípio da eficiência

Na sequência, identifica-se como questão controversa o instituto da coisa julgada progressiva, atrelado ao trânsito em julgado parcial, vinculado às etapas do processo ou capítulos da decisão judicial que possam, de forma individualizada e autônoma, se tornar irrecurável e imutável, sem impedir a continuidade do processo, com a interposição de recurso quanto ao pedido controverso e recorrível, a proporcionar a cisão dos pedidos para sua execução definitiva em paralelo à continuidade da discussão (art. 356 do CPC/2015)²²⁰.

Os pedidos²²¹ devem ter relação com o bem da vida o qual se pretende a tutela jurisdicional, de maneira a se identificar, inclusive, sua extensão e definitividade. Exemplos disso são a imunidade em razão da qualidade do contribuinte para fins de imposto sobre a renda por se tratar de uma instituição religiosa (art. 150, IV, *b*), ou afastar a incidência do imposto de renda de determinado exercício pelo não auferimento de renda, de maneira que o efeito da procedência do pedido seja limitada no tempo.

Cassio Scarpinella Bueno indica a importância do pedido para configurar a coisa julgada:

A coisa julgada opera, justamente, a partir do pedido, tal qual formulado pelo autor com base na causa de pedir indicada na petição inicial. A decisão jurisdicional que julga o mérito é, tecnicamente, a resposta do Poder Judiciário ao pedido formulado pelo autor com base na causa de pedir. É sobre isso que recai a coisa julgada e o seu regime jurídico característico de imutabilidade²²².

lá agasalhado". BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. Procedimento comum, processos nos tribunais e recursos. v. 2. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 311.

²²⁰ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). "Art. 356. O juiz decidirá parcialmente o mérito quando um ou mais dos pedidos formulados ou parcela deles: I – mostrar-se incontroverso; II – estiver em condições de imediato julgamento, nos termos do art. 355. § 1º A decisão que julgar parcialmente o mérito poderá reconhecer a existência de obrigação líquida ou ilíquida. § 2º A parte poderá liquidar ou executar, desde logo, a obrigação reconhecida na decisão que julgar parcialmente o mérito, independentemente de caução, ainda que haja recurso contra essa interposto. § 3º Na hipótese do § 2º, se houver trânsito em julgado da decisão, a execução será definitiva. § 4º A liquidação e o cumprimento da decisão que julgar parcialmente o mérito poderão ser processados em autos suplementares, a requerimento da parte ou a critério do juiz. § 5º A decisão proferida com base neste artigo é impugnável por agravo de instrumento.

²²¹ MOJICA, Rodrigo Chimini. **Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão**. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 49.

²²² BUENO, Cassio Scarpinella. **Coisa julgada em matéria tributária e o CPC de 2015: Considerações em torno da Súmula 239 do STF**. Revista de Processo, São Paulo, v. 276, p. 295-330, fev. 2018.

Como terceira hipótese de questão controvertida, identifica-se a coisa julgada inconstitucional²²³, objeto de recurso extraordinário com repercussão geral (RE 611503/SP – Tema 360²²⁴ do STF). Para melhor contextualização, transcreve-se a ementa abaixo:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL. ARTIGO 741, PARÁGRAFO ÚNICO, E ARTIGO 475-L, PARÁGRAFO PRIMEIRO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. ARTIGO 525, PARÁGRAFO PRIMEIRO, INCISO III, PARÁGRAFOS 12 E 14, E ARTIGO 535, PARÁGRAFO 5º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015.

1. São constitucionais as disposições normativas do parágrafo único do art. 741 do CPC, do § 1º do art. 475-L, ambos do CPC/73, bem como os correspondentes dispositivos do CPC/15, o art. 525, § 1º, III e §§ 12 e 14, o art. 535, § 5º.

2. Os dispositivos questionados buscam harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, agregando ao sistema processual brasileiro, um mecanismo com eficácia rescisória de sentenças revestidas de vício de inconstitucionalidade qualificado.

3. São consideradas decisões com vícios de inconstitucionalidade qualificados: (a) a sentença exequenda fundada em norma reconhecidamente inconstitucional, seja por aplicar norma inconstitucional, seja por aplicar norma em situação ou com sentido inconstitucionais; (b) a sentença exequenda que tenha deixado de aplicar norma reconhecidamente constitucional.

4. Para o reconhecimento do vício de inconstitucionalidade qualificado exige-se que o julgamento do STF, que declara a norma constitucional ou inconstitucional, tenha sido realizado em data anterior ao trânsito em julgado da sentença exequenda.

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

²²³ Fabiana Marcello Gonçalves observa que parte da doutrina defende a desconsideração ou a relativização da coisa julgada em caso de injustiça extrema, situação que ampararia a revisão de decisão transitada em julgado, mas que haveria corrente mais ponderada a defender que seria possível a revisão da coisa julgada, para além daquelas situações previstas para a ação rescisória, “[...] somente em casos de ofensas graves à Constituição, impede-se, de certa forma, que a relativização seja levada a uma liberdade total, utilizando-se a relativização como um verdadeiro instrumento de controle de constitucionalidade, de modo a impedir a estabilização de decisões inconstitucionais”. GONÇALVES, Fabiana Marcello. Coisa julgada violadora da Constituição Federal: os impactos da relativização da coisa julgada no exercício da jurisdição constitucional. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**. v. X. Periódico da Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Processual da UERJ. Patrono: José Carlos Barbosa Moreira. Disponível em: www.redp.com.br. Acesso em: 12 nov. 2023, p. 137.

²²⁴ Repercussão Geral reconhecida em 08-06-2011: “CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ADEQUAÇÃO DOS TÍTULOS JUDICIAIS EXEQÜENDOS ÀS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. COISA JULGADA. PRESENÇA DA REPERCUSSÃO GERAL NA QUESTÃO CONSTITUCIONAL DISCUTIDA. Possui repercussão geral a questão constitucional atinente à compatibilidade entre a garantia constitucional da coisa julgada e o parágrafo único do art. 741 do Código de Processo Civil”.

Nessa oportunidade, o STF debruçou-se sobre a manutenção de decisão transitada em julgado, objeto de fase executória, quando já incompatível com entendimento firmado pelo controle de constitucionalidade.

Em outras palavras, a questão apreciada pelo STF se sedimenta na possibilidade de configurar

às hipóteses de rescisão dos julgados, até então elencadas no art. 485 do CPC/1973 e veiculáveis por ação rescisória, um novo mecanismo de oposição a sentenças com trânsito em julgado, cujo fundamento é um peculiar vício de inconstitucionalidade da sentença exequenda, consistente na sua contrariedade a decisão do STF em controle de constitucionalidade, vício esse cuja invocação pode se dar, conforme o caso, por ação autônoma de embargos à execução (art. 741, parágrafo único) ou por impugnação ao cumprimento da sentença (art. 475-L, § 1º)²²⁵.

Teori Zavascki defende a hipótese de rediscussão da coisa julgada ao afirmar que o executado pode alegar a inexecuibilidade da obrigação objeto dos títulos executivos judiciais fundamentados em questões reconhecidas inconstitucionais pelo STF, inibindo atos executivos e impondo a extinção do processo²²⁶. Defende, ainda, que, para o passado, mantém-se as relações jurídicas constituídas antes da manifestação do controle de constitucionalidade em sentido que lhe seja contrário. Ou seja, a premissa utilizada se ampara na existência de ação rescisória ou embargos à execução de sentença, cujo título judicial foi constituído antes da manifestação do STF, por consequência, lhe é contrário, de modo que se está diante de uma particularidade da questão jurídica apreciada pelo STF²²⁷.

Por fim, a última questão controversa, e a que mais interessa a essa pesquisa em relação à coisa julgada, está atrelada a sua flexibilização, relativização ou cessação de efeitos. Embora não se trate de assunto novo, no passado, era acolhido com parcimônia,

²²⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 611.503, Rel. Min. Teori Zavascki. Redator do Acórdão Min. Edson Fachin, DJE 19-03-2019, Ata n. 31/2019, DJe n. 53, Divulg. 18-03-2019, p. 26.

²²⁶ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 4. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 174.

²²⁷ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 13-14.

conforme observam Ada Pellegrini Grinover, Cândido Rangel Dinamarco e Antônio Carlos de Araújo Cintra:

A relativização da coisa julgada material é uma tese extremamente polêmica, que nasce no seio do Superior Tribunal de Justiça (Min. José Delgado) e que, mesmo entre os que a aceitam, só é defendida para casos realmente extraordinários. Essa tese parte da premissa de que nenhum valor constitucional é absoluto, devendo todos eles ser sistematicamente interpretados de modo harmonioso e, conseqüentemente, aplicando-se à coisa julgada o princípio da proporcionalidade utilizado para o caso de colisão entre princípios constitucionais. Esse princípio significa que, em caso de conflito entre dois ou mais valores tutelados pela Constituição, deve-se dar prevalência àquele que no caso concreto se mostre mais intimamente associado à índole do sistema constitucional. Assim, segundo parte da doutrina, seria possível desconsiderar a coisa julgada, em processo próprio, para que prevaleça outro bem constitucionalmente tutelado, de índole material, com base no princípio da proporcionalidade^{228 229}.

Quanto à flexibilização, à relativização e à cessação de efeitos, Gustavo Sampaio Valverde, como hipótese para justificar essa situação, indica a coisa julgada incompatível com a CF/1988, tema já analisado pelo STF, induzindo ao pensamento formado na interpretação do direito pela Corte:

ao julgar a ADin 2.215-PE, o STF reconheceu que, segundo magistério jurisprudencial daquela Corte, as situações fundadas na autoridade da coisa julgada ou apoiadas na necessidade de fazer preservar a segurança jurídica, em atenção ao princípio da boa-fé, possuem o efeito, inclusive de abrandar o tratamento aos atos estatais incompatíveis com a Constituição²³⁰.

Vistas as questões controvertidas relativas à coisa julgada, e identificada a que está umbilicalmente atrelada aos Temas 881 e 885 de repercussão geral que fomentam o presente estudo, direcionam-se os esforços considerando que a coisa julgada é

²²⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Teoria geral do processo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 343.

²²⁹ Na atualização da referida obra, o posicionamento se mantém, mesmo diante da colaboração de novos juristas, em contribuição à ausência da Profa. Ada Pellegrini Grinover e do Prof. Antônio Carlos de Araújo Cintra. Vide 34ª edição, 2023, p. 459.

²³⁰ VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 125.

resultado lógico do fim do processo, mas pode ocorrer de forma escalonada dentro dele em razão de pedidos individualizados e julgados sem a interposição de recurso, tornando-se definitivos e imutáveis.

Isso porque, avalia-se a compreensão sobre coisa julgada diante do julgamento dos temas de repercussão geral, e o raciocínio utilizado para justificar a posição vendedora, no intuito de compreender se houve mudança no que se entende por coisa julgada e, por fim, se isso realmente impacta a segurança jurídica das relações tributárias sob a influência da atuação do STF.

4.3 O princípio da segurança jurídica e o princípio da preservação da confiança como fundamentos para preservar a coisa julgada

Dentre as várias vertentes do princípio da segurança jurídica, para o corte metodológico proposto, visando delimitar os efeitos do controle de constitucionalidade sobre a coisa julgada, utiliza-se a perspectiva da segurança jurídica, com base na CF/1988²³¹. Ou seja, a segurança do ordenamento jurídico do presente, de modo que o cidadão possa conhecer normas as quais deve obedecer no exercício atual de suas atividades; do passado, quando pensamos em situações resguardadas pelo ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido, e, ainda, quanto ao futuro, relacionadas à irretroatividade, à anterioridade, à orientação para o amanhã²³²

O princípio da confiança ou princípio da “proteção da confiança”, ao qual o princípio da segurança jurídica está intimamente ligado, pressupõe que as leis (aqui, restringe-se às tributárias), garantam a exigência de conduta do cidadão de deveres e encargos previstos na lei, de forma que, observados os preceitos legais, o cidadão tenha confiança de estar cumprindo a lei ou a decisão judicial a qual está vinculado²³³.

²³¹ “A proteção da segurança é um imperativo constitucional e a sua exaltação é uma conquista, acima de tudo, do cidadão, da democracia, condição para a existência do Estado Democrático de Direito”. In: PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAROTINI, Fabiana Marcello Gonçalves. Reflexões sobre a relativização da coisa julgada: a ação rescisória como meio legítimo para impugnar sentenças fundadas em orientações declaradas inconstitucionais pelo supremo tribunal federal. **Revista Eletrônica de Direito Processual (REDP)**. Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 3, p. 10.

²³² ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 256; 269-270.

²³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 345.

O princípio da confiança está muito atrelado às questões temporais e às expectativas criadas e confirmadas por decisões judiciais transitadas em julgado, por consequência, com a coisa julgada, conforme ensina Misabel Derzi:

Mas o princípio da proteção da confiança, quando se apresenta em sua plenitude, tem uma dimensão temporal que não pode ser negligenciada. Antes da violação da confiança, necessariamente, haverá de ter ocorrido ato ou comportamento indutor; o que não pode ficar obscurecido. A proteção da confiança tem relação necessária com o tempo: o fato da confiança, situado no passado; a confiança que persiste no presente; a confiança que se projeta para o futuro²³⁴.

A autora vai além ao aprofundar a confiança com as alterações de jurisprudência, trazendo o ponto de contato da confiança com a irretroatividade:

Ora a mesma técnica, os mesmos critérios de segura aplicação do princípio da irretroatividade das leis devem reger a irretroatividade das leis devem reger a irretroatividade das modificações jurisprudenciais. É evidente que a confiança está pressuposta, como confiança difusa, sistêmica. Todos devem acreditar, crer, confiar honestamente nos comandos do legislador e dos tribunais superiores. E isso se protege. E se protege de modo tão intenso, que a responsabilidade pela confiança não emerge, nem precisa ser percebida, está lá onde a segurança reina absoluta²³⁵.

A pretensão da União em desconstituir decisão judicial favorável para possibilitar a exigência de tributo de contribuintes que detinham tutela jurisdicional favorável para afastar a incidência da contribuição deveria ocorrer por alteração do cenário legislativo, procedimento mais adequado para conferir novo regime jurídico tributário à época, evitando o longo contencioso que pode confirmar a adequação constitucional da norma questionada somente após anos de discussão e inúmeros recursos.

A atuação do Congresso Nacional, ainda que por projeto de lei de iniciativa do governo federal, seria um caminho menos conflitante e de menor impacto de quebra de confiança do que a medida tomada pela modificação do regime jurídico por meio de

²³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-595.

²³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-595.

decisão judicial, influenciando inclusive na coisa julgada, instituto jurídico e socialmente reconhecido como pilar da segurança jurídica, especialmente em matéria tributária.

Aqui, questiona-se: qual o formato e o objeto de nova lei? A resposta deve ser simples: lei complementar, com os mesmos regramentos para a instituição do tributo e com respeito ao princípio da anterioridade, dentre outros pontos de questionamento e procedência dos pedidos apresentados nas ações judiciais.

Em defesa da modificação da decisão judicial para colocar os contribuintes em pé de igualdade, argumenta-se o princípio da livre concorrência, o qual, sob a influência do sistema tributário, pressupõe que os tributos sejam economicamente neutros, de forma que não alterem ou distorçam os preços praticados pelas empresas. Nas palavras de Regina Helena Costa, representa o princípio da neutralidade tributária ou neutralidade econômica dos tributos²³⁶.

Na concepção da PGFN, não é admissível que, por meio de decisão judicial transitada em julgado, seja gerada uma desigualdade em favor de contribuintes que não tenham relação jurídico-tributária a lhes exigir determinado tributo, em detrimento daqueles contribuintes sujeitos à exigência contribuição, de maneira que a carga tributária influencia no custo das mercadorias e na lucratividade das empresas.

Segundo Regina Helena Costa, a neutralidade fiscal para fins de livre concorrência implicaria observar um dentre dois possíveis efeitos “1) impede que a norma tributária seja formulada de modo a privilegiar competidores (desigualdade na lei); e 2) exige a adoção de medidas corretivas destinadas a tornar eficaz a carga tributária legalmente estabelecida (desigualdade na aplicação da lei)”²³⁷.

Claudio Seefelder analisa o mesmo aspecto afirmando que o princípio da neutralidade tributária (art. 146-A da CF/1988)

²³⁶ COSTA, Regina Helena. Tributação e concorrência. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 608.

²³⁷ COSTA, Regina Helena. Tributação e concorrência. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 609.

prevê a edição de lei complementar para estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Todavia, não se trata apenas de regra; sendo uma norma, é mais um relevante princípio positivado expressamente no ordenamento jurídico²³⁸.

O princípio da livre concorrência, também considerado um desdobramento do princípio da isonomia, pressupõe igualdade na atuação dos competidores de um mesmo nicho ou mercado, ao passo que a neutralidade econômica pressupõe inexistência de intervenção pelo Estado de modo a causar desequilíbrio entre as partes concorrentes²³⁹, conforme se verifica do capítulo dedicado à ordem econômica e financeira na CF/1988.

Alexandre Alkmim Teixeira justifica o acerto da decisão do STF por reconhecer que contribuintes de mesma capacidade contributiva, equivalência econômica, mesmo setor e base territorial não podem ter tratamento tributário diverso por ofender o sistema da livre concorrência²⁴⁰.

No entanto, não se vislumbra violação à isonomia e à livre concorrência na existência de decisão judicial transitada em julgado, quando houve contraditório e ampla defesa, com decisões diferentes para contribuintes em igual situação fático-jurídica. À época, não havia juízo de uniformização de jurisprudência capaz de evitar a existência de decisões em sentidos diversos. Nota-se, ainda, o acerto do reconhecimento da inconstitucionalidade de determinado tributo, que deveria ter sido superada por lei complementar e observância do princípio da anterioridade nonagesimal.

Para além disso, o ajuizamento de ação, seja para discutir questões tributárias ou não tributárias, é uma faculdade do jurisdicionado, não uma aposta, mas uma decisão pautada em informações jurídicas e econômicas que lhe motive a acionar o Poder Judiciário para sanar eventual conflito de interpretação legislativa, afastar eventual excesso provocado pela parte *ex adversa*, garantir o exercício de um direito e outros fatores que podem provocar a iniciativa ou o exercício do contraditório e da ampla defesa.

²³⁸ SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 141.

²³⁹ SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 140.

²⁴⁰ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. A coisa julgada em matéria tributária e os efeitos nas relações jurídicas de trato continuado. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 30.

Fato é que, a existência de decisões contrárias à Fazenda Nacional, em matérias nas quais, após o contencioso pulverizado, teve a sua análise final no STF com posicionamento pró-fisco, ensejou a análise e a movimentação pelos Procuradores da Fazenda Nacional para buscar alternativa jurídica e reverter a situação.

Nota-se que a Fazenda Nacional não atua pela alteração legislativa, mas se restringe ao processo como instrumento para sustentar determinadas exigências tributárias restritas ao posicionamento do juiz no julgamento. O processo legislativo preserva os princípios da segurança jurídica e da confiança, até mesmo porque não restam dúvidas quanto à irretroatividade da norma, conforme defende Isabela Bonfá de Jesus:

A lei nova não se aplica aos fatos imponíveis (fatos geradores) já consumados, em manifesta garantia ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF/1988). A Lei sempre se aplicará a fatos imponíveis ocorridos após o início da sua vigência²⁴¹.

Considerando a irretroatividade um dos pilares para segurança jurídica e confiança no sistema, ampara-se em Misabel Derzi, para quem a irretroatividade guardaria observância para as alterações jurisprudenciais as quais também não poderiam atingir fatos passados, ainda que se equiparem à alteração legislativa:

Do ponto de vista temporal, o princípio da proteção da confiança envolve, sobretudo, o passado (ato gerador estatal da confiança, situado antes da vigência da jurisprudência modificativa), assim como a irretroatividade em geral. Ele se apresenta, então, como garantia da irretroatividade, voltado para o passado, precipuamente, com a meta de impedir que a jurisprudência nova, modificativa, invada o passado, quer atingindo o fato pretérito, quer vinculando efeitos futuros a um fato pretérito (o que dá no mesmo)²⁴².

Reforça a relevância do instituto da segurança jurídica para fins tributários a lição de Humberto Ávila, especialmente quando influenciada pela modificação de jurisprudência:

²⁴¹ JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 3. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 60.

²⁴² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 595.

é preciso examinar se, podendo aquele alterar o seu entendimento, de que modo ele pode fazê-lo, se bruscamente ou apenas suavemente, com regras de transição ou com cláusulas de equidade. Em terceiro lugar é necessário analisar com que efeitos pode ser feita a mudança de orientação, se com efeitos retroativos e retrospectivos ou apenas com efeitos prospectivos²⁴³.

Corrobora esse entendimento Renato Lopes Becho²⁴⁴ ao afirmar que o princípio da irretroatividade “é a exteriorização elementar do sobreprincípio da segurança jurídica”, de maneira que as normas meramente interpretativas poderiam ser aplicadas com efeitos retroativos, com previsão expressa das hipóteses dessa exceção, em matéria tributária (art. 106 do CTN)²⁴⁵. Assim, em matéria tributária, a lei está autorizada a retroagir somente quando expressamente interpretativa e unicamente para os atos ainda não definitivamente julgados, quando deixar de tratá-los como infração ou contrários a qualquer exigência de ação ou omissão, salvo se a conduta for considerada fraude, implicar a falta de pagamento de tributo, ou, ainda, quando a lei nova cominar penalidade menos severa²⁴⁶.

Sob a ótica dos princípios constitucionais da segurança jurídica e irretroatividade da norma, seja ela de origem legislativa ou jurisdicional, as relações de trato sucessivo, aqui compreendidas aquelas relações jurídicas que perduram no tempo, com a repetição dos eventos, fatos ou negócios jurídicos sujeitos a essa relação²⁴⁷, guardam relação diferenciada quanto às alterações legais ou decisórias.

²⁴³ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 469.

²⁴⁴ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 367.

²⁴⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

²⁴⁶ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Retroatividade. **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coord.). t. Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, (PUC-SP), 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/288/edicao-1/retroatividade>. Acesso em: 13 nov. 2023.

²⁴⁷ MURICI, Gustavo Lanna. **A verificação da cessação da eficácia da coisa julgada em matéria tributária em face da alteração de posicionamento jurisprudencial pelo Supremo Tribunal Federal**. Belo Horizonte, 2016. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_MuriciGL_1.pdf. Acesso em: 12 nov. 2023, p. 50.

Assim, a pretensão sustentada pela Fazenda Nacional de que a coisa julgada nessas relações pode ser relativizada, pelo fato de que “o parâmetro normativo de exigência do tributo em questão foi modificado após a impetração”, ou, ainda, em decorrência de posicionamento do STF que considere constitucional a norma anteriormente julgada inconstitucional em decisão transitada em julgado, seria melhor absorvida social e juridicamente se houvesse modulação dos efeitos da decisão proferida, preservando a coisa julgada e, por consequência, os princípios da segurança jurídica e da confiança.

A despeito do argumento de que a força normativa da CF/1988, garantida por decisão de efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes*, deva sobrepor-se aos efeitos da coisa julgada, e a modificação do estado de direito, influenciando diretamente no plano da eficácia, a modulação de efeitos pode ser observada para que as discussões tributárias não vulnerem os princípios constitucionais relacionados às limitações ao poder de tributar e outras garantias dos contribuintes²⁴⁸.

Se os fatos geradores pretéritos forem alcançados pela nova ordem jurídica instituída pelas decisões judiciais do STF, a ponderação de princípios, técnica amplamente defendida pelo Ministro Luís Roberto Barroso para justificar a necessidade da revisão de coisa julgada para garantir a livre concorrência e a isonomia entre os contribuintes, afastará a coisa julgada, a segurança jurídica e a irretroatividade.

Ao se atribuir efeitos retroativos por meio da inovação no regime jurídico, atingiu-se o núcleo essencial da segurança jurídica, inclusive indo além do pretendido pela parte interessada, a Fazenda Nacional. As decisões proferidas nos Temas 881 e 885 causaram instabilidade institucional e sistemática, influenciando negativamente a confiança dos jurisdicionados com o sistema de precedentes²⁴⁹.

²⁴⁸ Alexandre Alkmim Teixeira entende que a ação rescisória para cessação dos efeitos da coisa julgada é dispensável, visto que “o resguardo dos princípios temporais de irretroatividade, anterioridade e reserva nonagesimal conferem a necessária efetividade ao princípio da não surpresa, para o contribuinte individualmente considerado”. TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. A coisa julgada em matéria tributária e os efeitos nas relações jurídicas de trato continuado. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 32.

²⁴⁹ Em sentido contrário: “Não nos parece, contudo, que houve uma mudança de posicionamento por parte do STF. O debate, na hipótese, não versa sobre coisa julgada propriamente dita, mas sobre eficácia temporal da sentença, já que se está diante de relação jurídica continuada. A própria tese firmada a partir do julgamento é clara ao expressar que decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais de decisões transitadas em julgado em relações

Ainda como resultado da cessação dos efeitos da coisa julgada pelo julgamento do STF em posição contrária à decisão judicial individual, há precedente da 1ª Seção do STJ, julgado em 2011²⁵⁰, concluindo irretorquível a coisa julgada formada em sentido contrário à orientação do STF, exceto sob a via da ação rescisória.

Nesse contexto, Misabel Derzi indica a impossibilidade de se modificar o cenário jurídico, mesmo por meio de decisões do STF, para alterar o regime tributário dos contribuintes que possuem coisa julgada em seu favor, sopesando os princípios constitucionais gerais e aqueles específicos do sistema constitucional tributário:

Não obstante, propala-se pelo País a chamada “flexibilização” da coisa julgada. Mas o que, na voz de alguns juristas, foi visto como flexibilização referia-se à coisa julgada inconstitucional, aquela que se baseia em ato normativo, supervenientemente declarado inconstitucional pelo STF. A questão está mal posta e mal formulada pois tais juristas querem prestigiar a obrigação tributária que deve nascer sempre de LEI VÁLIDA E CONSTITUCIONAL. Não é esse o caso em tela, em que dá hipótese contrária²⁵¹.

A jurista vai além para trazer pontos de contato com a questão da CSL, que não teria respaldo para uma abrupta modificação do sistema a partir da alteração da eficácia da coisa julgada:

No que diz respeito à cobrança ordinária de tributos, não se pode concluir que a coisa julgada possa ser flexibilizada. No caso em tela, não estão em debate o estado de pessoas, a dignidade da pessoa humana, os erros materiais e a verdade fática. A questão é estritamente de interpretação jurídica e de critérios jurídicos adotados pelas sentenças qualificadas pela coisa julgada. Nem é correto afirmar que parte da doutrina tenha adotado a tese da flexibilização em questão comum de captação de recursos tributários, tradicionalmente cercados de proteção constitucional em

tributárias, sendo prescindível a necessidade de ajuizamento de ação rescisória”. PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAROTINI, Fabiana Marcello Gonçalves. Reflexões sobre a relativização da coisa julgada: a ação rescisória como meio legítimo para impugnar sentenças fundadas em orientações declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**. Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 3, set.-dez. 2023, p. 301.

²⁵⁰ CAMANO, Fernanda Donabella. A coisa julgada tributária e os julgamentos dos Temas n. 881 e n. 885. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (ago. 2023, São Paulo, SP). **Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**: desafios do sistema tributário – igualdade, legalidade e repartição de encargos. São Paulo: IBDT, 2023, p. 66.

²⁵¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. Da coisa julgada como direito fundamental constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização. In: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza. **Tributação na sociedade moderna**. v. II. Belo Horizonte: Arraes, 2021.

defesa da legalidade, da segurança, da previsibilidade e da liberdade de empreender e de planejar²⁵².

Percebe-se, portanto, que alguns princípios ganham a qualidade de “sobreprincípios”, pois identificados como pilares fundamentais do sistema jurídico e da pacificação social diante de litígios das mais diversas naturezas, especialmente os de natureza tributária. Nesse aspecto, a rigidez pela qual são tratados e preservados é que possibilita ao ordenamento jurídico manter-se íntegro e estável nas mais diversas situações, inclusive naquelas conflituosas, conforme se verifica pelos julgamentos dos Temas 881 e 885 de repercussão geral.

²⁵² DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. Da coisa julgada como direito fundamental constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização. *In*: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza. **Tributação na sociedade moderna**. v. II. Belo Horizonte: Arraes, 2021.

5 CASOS CONCRETOS – PRECEDENTES EM COISA JULGADA E CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Para melhor contextualização dos julgamentos do STF, dos quais se pretende extrair o entendimento dado pelos Ministros quanto à coisa julgada face ao controle de constitucionalidade, reputa-se adequado tecer breve resumo quanto aos processos que resultaram nos Temas 881 e 885.

5.1 Temas 881 e 885 de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal

Os Recursos Extraordinários que resultaram nos Temas 881 e 885 são, respectivamente, n. 949.297 e n. 955.227. Esses precedentes surgiram da intenção do STF de analisar os efeitos da coisa julgada em matéria tributária, a partir de duas premissas: controle concentrado de constitucionalidade em coisa julgada à matéria (Tema 881) e os impactos do controle de constitucionalidade abstrato para as relações de trato sucessivo (Tema 885)²⁵³.

Os processos são similares quanto aos seus fundamentos mas se distinguem pela indicação do tipo de controle (concentrado no Tema 881 e difuso no Tema 885) e o marco temporal da exigência de CSL pela União (Fazenda Nacional). No Tema 881, a exigência está fundamentada em fatos geradores posteriores ao julgamento da ADI 15-2²⁵⁴ e, para

²⁵³ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018; PENCAK, Nina Pinheiro. Os temas 881 e 885 da repercussão geral: cessação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária e a mutação constitucional do art. 52, X, da Constituição. In: MENDES, Gilmar Ferreira; PINHEIRO, Victor Marcel (org.). **Súmulas, teses e precedentes** – estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2023, p. 696.

²⁵⁴ EMENTA: I. ADIn: legitimidade ativa: entidade de classe de âmbito nacional (art. 103, IX, CF): compreensão da “associação de associações” de classe. Ao julgar, a ADIn 3153-AgR, 12.08.04, Pertence, Inf STF 356, o plenário do Supremo Tribunal abandonou o entendimento que excluía as entidades de classe de segundo grau – as chamadas “associações de associações” – do rol dos legitimados à ação direta. II. ADIn: pertinência temática. Presença da relação de pertinência temática, pois o pagamento da contribuição criada pela norma impugnada incide sobre as empresas cujos interesses, a teor do seu ato constitutivo, a requerente se destina a defender. III. ADIn: não conhecimento quanto ao parâmetro do art. 150, § 1º, da Constituição, ante a alteração superveniente do dispositivo ditada pela EC 42/03. IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988. 1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995. 2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do

o Tema 885, os fatos geradores são anteriores ao posicionamento do STF pela constitucionalidade da instituição e exigência da CSL.

Para melhor contextualização, rememore-se que ambos os Temas têm como pano de fundo a existência de processos individuais de contribuintes que questionaram a inconstitucionalidade da exigência da CLS, com fundamento de que a lei instituidora dessa contribuição social não observava o processo legislativo exigido, qual seja, a instituição por lei complementar. Sob esse fundamento, ambos os contribuintes, partes dos processos afetados no STF, tiveram decisões judiciais transitadas em julgado que lhes conferiam o direito de não serem compelidos à exigência de CSL no sistema da Lei n. 7.689/1988²⁵⁵.

No entanto, em 14 de junho de 2007, o STF analisou a instituição CSL, em controle de constitucionalidade concentrado, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 15-2, julgando-a parcialmente procedente²⁵⁶, por entender que a exigência da CSL não traria qualquer ofensa à Constituição no tocante à ausência de Lei Complementar para sua instituição, exceto quanto à sua exigência no ano-base de 1988, por ofensa à anterioridade e à irretroatividade.

Consolidava-se, então, o entendimento de que a referida contribuição social é constitucional e devida por todos os contribuintes cuja hipótese de incidência se manifeste no mundo fenomênico.

Quando julgada a ADC n. 15, havia contribuintes com decisões individuais transitadas em julgado reconhecendo a inconstitucionalidade da instituição da CSL em

ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos *erga omnes* à decisão proferida na via difusa do controle de normas. 3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 15, Rel. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 14-06-2007, DJe-092, Divulg 30-08-2007, Public 31-08-2007, DJ 31-08-2007, PP-00028, EMENT VOL-02287-01 PP-00001 RDDT n. 146, 2007, p. 216-217.

²⁵⁵ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 9.

²⁵⁶ Em 14-06-2007, o STF decidiu: “O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu da ação direta e julgou-a parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 8º e 9º da Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, julgando, no mais, improcedentes os pedidos formulados”. Desse modo, o pedido de reconhecimento da inconstitucionalidade em razão da instituição da CSL ter sido por lei ordinária e não por lei complementar, foi rechaçado pelo STF.

razão de falha no processo legislativo, pois a Lei n. 7.689/1988 não é lei complementar, forma normativa exigida para se instituir tributo segundo a interpretação da CF/1988 à época.

Mas, diante do cenário da ADI, a União (Fazenda Nacional) reavivou o entendimento de que todos os contribuintes deveriam se sujeitar à incidência e ao pagamento da contribuição, de maneira que seria necessário contornar ou modificar a coisa julgada formada em favor dos contribuintes, o que decididamente não estava amparado como hipótese de ação rescisória, seja pela ausência de previsão legal, seja porque ultrapassado o prazo de 2 anos para sua propositura.

No Tema 881, derivado do RE 949.297, a contribuinte tinha em seu favor sentença concessiva de segurança, que lhe conferia direito de não ser compelida ao pagamento da CSL em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade na edição da Lei n. 7.689/1988, por tratar-se de lei ordinária invadindo competência de lei complementar, além do desrespeito ao princípio da anterioridade.

Diante do julgamento da ADI n. 15-2, a União passou a exigir CSL da contribuinte, de maneira que fora impetrado o mandado de segurança preventivo, com fundamento na existência de coisa julgada para a manutenção do impedimento da exigência tributária desta contribuição.

O Recurso Extraordinário que deu origem ao Tema tem como fundamento o art. 102, III, a, da CF/1988, com indicação de ofensa aos arts. 3º, IV (princípio da isonomia), art. 5º (princípio da segurança jurídica), II (princípio da legalidade) e XXXVI (coisa julgada); art. 37 (princípios da administração pública da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência); e art. 150, VI, c, todos da CF/1988.

A Fazenda Nacional justifica a necessidade de reformar o acórdão que garantiu a manutenção da coisa julgada da contribuinte argumentando que a coisa julgada formada em mandado de segurança em matéria tributária não alcança os exercícios seguintes ao da impetração (Súmula 239 do STF)²⁵⁷. Alega, ainda, que a coisa julgada em matéria tributária pode ser relativizada em decorrência da superveniência de novos parâmetros

²⁵⁷ Súmula 239: Decisão que declara indevida a cobrança do imposto (*sic*) em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

normativos ou de decisão do STF que considere constitucional a norma reconhecida como inconstitucional na decisão individual do contribuinte.

Para o Tema 885 RE 955.227, a União lavrou auto de infração e imposição de multa (AIIM) exigindo CSL referente ao período de 2001 a 2003. A contribuinte apresentou defesa administrativa diante dessa exigência fundamentando sua defesa na existência de decisão judicial transitada em julgado em 16-12-1992, cujo prazo para ajuizamento de rescisória pela União findou-se em 16-12-1994.

No entanto, a autuação foi mantida no âmbito administrativo com base nos seguintes fundamentos:

- i – a coisa julgada não teria eficácia por exercícios subsequentes, em razão da Súmula n. 239 do STF e Parecer PGFN n. 1.277;
- ii – incompatibilidade entre a coisa julgada individual e o julgamento do STF;
- iii – a coisa julgada em mandado de segurança não comportaria eficácia continuada;
- iv – as alterações da Lei n. 7.689/88 por normas posteriores seriam suficientes para justificar a cessação da eficácia da coisa julgada e a exigência da CSL;
- v – ofensa aos princípios da legalidade, justiça, isonomia e livre concorrência.

Observa-se que a Fazenda Nacional constrói o raciocínio capaz de cessar a eficácia da coisa julgada para relações de trato sucessivo da regra *rebus sic stantibus*²⁵⁸ quando considera o julgamento do STF em controle de constitucionalidade como marco modificativo da relação jurídico-tributária entre fisco e contribuintes, superando a norma concreta formada pelo processo individual com trânsito em julgado. E busca justificar esse entendimento a partir da suposta uniformização da tributação para os contribuintes, tendo em vista que a existência de contribuintes com decisões que lhes retire a obrigação de pagar a CSL afrontaria princípios constitucionais a serem preservados.

²⁵⁸ Sobre a cláusula *rebus sic stantibus*: “Toda decisão judicial há de cessar seus efeitos um dia, não devendo seus comandos gerar eficácia eterna. São diversos os motivos do exaurimento de um comando judicial; eles vão desde o cumprimento integral da decisão judicial, passando pela alteração do suporte fático em que se baseou a decisão e inúmeros outros exemplos, ou seja, a decisão judicial transitada em julgado perdura ‘enquanto ainda subsista a realidade que regula’”. SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 86.

Assim, face a decisão administrativa definitiva, foi impetrado o mandado de segurança pela contribuinte, buscando a manutenção da coisa julgada para afastar a exigência tributária imposta pela convalidação do auto de infração e imposição de multa.

O ponto nodal da discussão residiu na interpretação dos limites e da eficácia da coisa julgada, para que fosse conferida a repercussão geral e, por consequência, a formação de precedente vinculante.

Para ambos os recursos afetados com os Temas 881 e 885, o ponto comum é a existência de posicionamento do STF em controle de constitucionalidade, que havia concluído pela ausência de afronta à CF/1988 pela Lei n. 7.689/1988.

Assim, fora submetida a seguinte questão jurídica para se aferir repercussão geral, cuja manifestação do Min. Rel. Edson Fachin, para o Tema 881, se deu abaixo:

O tema jurídico controvertido é o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declarar a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF. No caso concreto, trata-se de contribuinte que pretende obter ordem judicial que lhe assegure o direito de continuar a não recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei 7.689/88, com base em decisão proferida em mandado de segurança ajuizado em 1989 e com trânsito em julgado em 1992, cujo fundamento é a inconstitucionalidade do diploma legal precitado por ofensa ao princípio da irretroatividade.

Ocorre que, de modo superveniente, o Plenário do STF, por unanimidade, declarou a constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tal como prevista na lei²⁵⁹.

Para o Tema 885, o Min. Luís Roberto Barroso assim se pronunciou, ao analisar a questão jurídica, com amparo no sistema de repercussão geral:

Não se trata de decidir apenas controvérsia relativa aos limites objetivos da coisa julgada, esta sim dependente da análise de legislação infraconstitucional. Em verdade, deve-se aqui averiguar quais são os efeitos das decisões do STF sobre a coisa julgada formada nas relações

²⁵⁹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Manifestação. O Senhor Ministro Edson Fachin (Relator): Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, cuja ementa se reproduz a seguir [...]: Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=6189314> Acesso em: 26 ago. 2023.

tributárias de trato continuado. Vale dizer, naquelas que se sucedem no tempo, possuindo semelhantes elementos formadores e dando ensejo a consecutivas incidências da norma tributária.

9. Na hipótese, caberá a esta Corte definir se a coisa julgada que declarou a inconstitucionalidade da Lei n. 7.869/1988 impede, ou não, a futura cobrança do tributo, tendo em vista a posterior manifestação deste Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso e concentrado, no sentido da constitucionalidade da norma, circunstância que pode denotar uma virada no suporte jurídico que fundamentara a decisão proferida pelo Tribunal de origem. Ou seja, a discussão perpassa necessariamente uma análise da inserção ou não da limitação temporal dos efeitos futuros da coisa julgada na proteção constitucional prevista no art. 5º, XXXVI, da CF, e sua relação com a autoridade das decisões de constitucionalidade posteriormente proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (arts. 102 e 103 da Constituição), temas de cunho eminentemente constitucional²⁶⁰.

O Min. Rel. Luís Roberto Barroso ainda traz distinção entre os Temas 885 e 881 a justificar nova afetação em separado:

Com isso, considera que têm o condão de fazer cessar os efeitos prospectivos da coisa julgada em matéria tributária as seguintes decisões: (i) as decisões do Plenário do Supremo Tribunal Federal, anteriores a 3 de maio de 2007 (data a regulamentação do instituto da repercussão geral), proferidas em controle difuso de constitucionalidade e reiteradas em julgados posteriores da Corte; (ii) as decisões do Plenário do Supremo Tribunal Federal, posteriores a 3 de maio de 2007 (data a regulamentação do instituto da repercussão geral), desde que julgadas sob o regime de repercussão geral; (iii) qualquer decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso, desde que seguida de Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da CF.

A partir dessas distinções, embora o ponto comum seja a influência do controle de constitucionalidade perante a coisa julgada, os dois recursos tramitam separadamente, com afetações autônomas. Eles tiveram seu mérito julgado, com publicação dos acórdãos em 02-05-2023, e ementas estruturadas de forma muito similar.

Ementa RE n. 949.297 – Tema 881:

²⁶⁰ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Manifestação. Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. SENTENÇA QUE DECLARA EXISTÊNCIA OU INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CONTROLE DIFUSO. COISA JULGADA. EFEITOS FUTUROS. RELAÇÕES DE TRATO CONTINUADO. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=6221690> Acesso em: 2 set. 2023.

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle concentrado fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.
2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial com trânsito em julgado que o exonerava do pagamento da CSLL. O acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei n. 7.869/1988) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar.
3. A questão debatida no presente recurso diz respeito à subsistência ou não da coisa julgada que se formou, diante de pronunciamentos supervenientes deste Supremo Tribunal Federal em sentido diverso.
4. O tema da cessação da eficácia da coisa julgada, embora complexo, já se encontra razoavelmente bem equacionado na doutrina, na legislação e na jurisprudência desta Corte. Nas obrigações de trato sucessivo, a força vinculante da decisão, mesmo que transitada em julgado, somente permanece enquanto se mantiverem inalterados os seus pressupostos fáticos e jurídicos (RE 596.663, Red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, j. em 24.09.2014).
5. As decisões em controle incidental de constitucionalidade, anteriormente à instituição do regime de repercussão geral, não tinham natureza objetiva nem eficácia vinculante. Consequentemente, não possuíam o condão de desconstituir automaticamente a coisa julgada que houvesse se formado, mesmo que em relação jurídica tributária de trato sucessivo.
6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei n. 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte.
7. Na parte subjetiva desta decisão referente ao caso concreto, verifica-se que a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15. Como consequência, dá-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional.
8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos

temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventa ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Ementa RE n. 955.227 – Tema 885:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial que o exonerava do pagamento da CSLL. O acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei n. 7.869/1988) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar. A decisão transitou em julgado.

3. A questão debatida no presente recurso diz respeito à subsistência ou não da coisa julgada que se formou, diante de pronunciamentos supervenientes deste Supremo Tribunal Federal em sentido diverso.

4. O tema da cessação da eficácia da coisa julgada, embora complexo, já se encontra razoavelmente bem equacionado na doutrina, na legislação e na jurisprudência desta Corte. Nas obrigações de trato sucessivo, a força vinculante da decisão, mesmo que transitada em julgado, somente permanece enquanto se mantiverem inalterados os seus pressupostos fáticos e jurídicos (RE 596.663, Red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, j. em 24.09.2014).

5. As decisões em controle incidental de constitucionalidade, anteriormente à instituição do regime de repercussão geral, não tinham natureza objetiva nem eficácia vinculante. Consequentemente, não possuíam o condão de desconstituir automaticamente a coisa julgada que houvesse se formado, mesmo que em relação jurídica tributária de trato sucessivo.

6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei n. 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte.

7. Na parte subjetiva desta decisão referente ao caso concreto, verifica-se que, em 2006, a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL concernente aos anos de 2001 a 2003. Sendo assim, por se tratar de

autuação relativa a fatos geradores anteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15, prevalece a coisa julgada em favor do contribuinte. Como consequência, nega-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional.

8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Percebe-se que os pontos de distinção das ementas residem na data do lançamento, se anterior ou posterior ao julgamento da ADI 15-2 e na diferenciação do controle de constitucionalidade difuso antes do instituto da repercussão geral.

Contextualizados os Temas, passa-se aos questionamentos os quais se propõem responder neste trabalho.

5.2 Tema 340 de Recursos Repetitivos do Superior Tribunal de Justiça

Nesse julgamento, o STJ analisou controvérsia sobre os limites objetivos da coisa julgada, dadas as alterações legislativas posteriores ao trânsito em julgado de sentença declaratória de inexistência de relação jurídica tributária no tocante à CSL instituída pela Lei n. 7.689/1988.

Isso porque, conforme histórico apresentado na contextualização dos Temas 881 e 885 de Repercussão Geral, contribuintes obtiveram decisões transitadas em julgado no sentido de afastar a exigência da CSL. Após o julgamento da ADI 15 pelo STF, com definição pela constitucionalidade da exigência, iniciou-se um novo contencioso, com a cobrança da CLS para períodos cujo lançamento ocorreu após a definição do STF ou, ainda, por precaução dos contribuintes receosos com as consequências de lançamento e inscrição em dívida ativa, que ajuizaram medidas preventivas para assegurar a prevalência da coisa julgada obtida em ação individual.

O STJ fixou a tese no seguinte sentido:

Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/1988, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o STF posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade (Recurso Especial n. 1.118.893, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves de Lima, j. 23-03-20211).

Eis a ementa do acórdão paradigmático

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

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

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

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

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

5. Afirmação da inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado n. 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a Decisão que declara indevida a cobrança do

imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJ 24-2-2010)²⁶¹.

Nesse julgamento, o STJ valorou o controle de constitucionalidade tratando distintamente os sistemas concentrado e difuso, de modo que a realização de uma forma de controle, no caso da CSL, a difusa, em ação individual, transitada em julgado, não poderia se modificar, ainda que sobreviesse novo controle de constitucionalidade, no sistema concentrado, pelo STF.

Eis aqui manifestação concreta do princípio da confiança e da segurança jurídica para os contribuintes que, diante dessa decisão do STJ, respaldado pela sistemática de recursos repetitivos e de efeitos vinculantes e *erga omnes*, de que não havia – embora julgado pelo STF através de ADI – constitucionalidade da norma instituidora da CSL.

O acórdão apresentou claramente a questão, com base em fundamentação plausível a ponto de não haver oposição de embargos de declaração, seja pelo contribuinte, seja pela União (Fazenda Nacional). Induz-se a afirmar que o posicionamento externado pelo STJ foi correto e suficiente para encerrar a controvérsia instaurada pela superveniência de alteração de posicionamento do STF, em contraposição da coisa julgada de alguns contribuintes.

Portanto, ao menos até o julgamento deste Recurso Especial (23-03-2011), ou seu trânsito em julgado (09-05-2011²⁶²), não poderiam os contribuintes terem outra conduta que não a ausência de recolhimento da CLS, pela confirmação da ausência de relação jurídico tributária para se exigir a contribuição social, e pela reafirmação da eficácia da coisa julgada obtida nas ações individuais.

A questão crucial quanto a esse julgamento paradigmático do STJ é compreender se sua interpretação quanto à mudança de jurisprudência e seus efeitos perante a coisa julgada foram de fato superados pelo julgamento dos Temas 881 e 885 de repercussão geral. Isto porque, não se identifica, claramente, nos acórdãos desses julgados do STF, se houve necessária comparação dos fatos e fundamentos envolvidos nos julgamentos,

²⁶¹ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 1.118.893/MG (2009/0011135-9). Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 23-03-2011.

²⁶² BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 1118893/MG (2009/0011135-9). Autuado em 06/06/2009. Processo eletrônico n. 059817-81.1997.4.01.3800.

para se aplicar os mecanismos de *distinguishing*, *overruling* ou *per incuriam*²⁶³, para efetiva identificação da interpretação do direito e cumprimento da decisão prevalecente.

²⁶³ STIPSKY, Paulo Ricardo. **Precedentes judiciais e litigância de má-fé**: a nova dimensão da responsabilidade das partes na lide de acordo com o modelo constitucional de processo civil. São Paulo: Dialética, 2021, p. 223.

6 EFEITOS DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Para analisar a matéria tributária pelo enfoque do controle de constitucionalidade, sobretudo naqueles julgamentos em que há efeitos vinculantes ou *erga omnes*, é imprescindível avaliar o instituto da coisa julgada, sob a ótica da uniformidade da jurisdição e o necessário equilíbrio entre partes, especialmente em relação a contribuintes que estavam na mesma situação fática, mas que a coisa julgada os distinguia na condição jurídica de estarem ou não compelidos ao cumprimento de determinada obrigação tributária.

Por efeitos *erga omnes* entenda-se quem terá que observar a decisão proferida em controle de constitucionalidade, ou seja, a delimitação subjetiva da decisão, e que irá influenciar, inclusive, na coisa julgada por ela produzida. O efeito vinculante, por sua vez, se relaciona à parte da decisão que deverá ser observada em controle de constitucionalidade, ou seja, delimitação objetiva, inclusive da coisa julgada que resultará da decisão judicial²⁶⁴.

Em estudo anterior à discussão da coisa julgada pelos Temas 881 e 885, o Min. Luiz Fux afirmava:

a coisa julgada não está comprometida nem com a verdade nem com a justiça da decisão. Uma decisão judicial, malgrado solidificada, com alto grau de imperfeição, pode perfeitamente resultar na última e imutável definição do Judiciário, porquanto o que se pretende dela é a estabilidade social. Incumbe assim, ao interessado impugnar a decisão antes de seu trânsito em julgado ou após, através de ação rescisória, uma vez que passado este prazo (art. 485 do CPC), qualquer que seja a imperfeição, ela se tornará imutável²⁶⁵.

Ainda que a referência seja pelo CPC/1973, em sendo o conceito da coisa julgada e sua forma de impugnação pela ação rescisória idêntica para o CPC/2015, vislumbra-se que a alteração da decisão judicial transitada em julgado, seja quanto ao seu mérito, seja

²⁶⁴ DELLORE, Luiz. **Estudos sobre coisa julgada e controle de constitucionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 420.

²⁶⁵ FUX, Luiz. **Curso de direito processual civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 822-823.

quanto aos seus efeitos, não se revelava plausível, o que indica ter havido ineditismo na solução jurídica apresentada no julgamento dos Temas 881 e 885 de repercussão geral.

Fato é que, a conclusão obtida com o julgamento dos Temas 881 e 885 causou questionamento quanto à eventual ofensa à segurança jurídica²⁶⁶ e provocou dúvidas em relação à definitividade da coisa julgada, especialmente para as relações de trato sucessivo, como é a relação tributária da incidência da CSL. Desse modo, é necessário averiguar se o pronunciamento nos Recursos Extraordinários n. 146.733/SP e n. 138.284/CE²⁶⁷, ambos com controle de constitucionalidade difuso, foram afetados pelo julgamento da ADI 15-2, com controle de constitucionalidade concentrado, cessando os efeitos da coisa julgada individual²⁶⁸.

Não se desconhece que os questionamentos quanto à extensão da coisa julgada, sua submissão ao pedido, e seus efeitos já permeavam as ideias do Ministro José Delgado, de maneira que o controle de constitucionalidade poderia se sobrepor inclusive à coisa julgada²⁶⁹.

²⁶⁶ “O princípio da segurança jurídica reflete os anseios da sociedade por um ordenamento jurídico que confira segurança e justiça aos seus integrantes, visando à convivência harmônica e estabilidade do Direito”. JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 3. ed. São Paulo: RT, 2016.

²⁶⁷ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. – Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, “a”). III. – Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.). V. – Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, “a”) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parag. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. – Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988. RE 138284, Rel. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 1-7-1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313.

²⁶⁸ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 3.

²⁶⁹ DELGADO, José Augusto. Reflexões contemporâneas sobre a flexibilização, revisão e relativização da coisa julgada quando a sentença fere postulados e princípios explícitos e implícitos da Constituição Federal: manifestações doutrinárias. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (org.); DELGADO, José Augusto. **Coisa julgada inconstitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 105-159.

O fundamento do argumento desenvolvido por José Delgado reside na possibilidade de se flexibilizar, revisar e relativizar a coisa julgada se verificado que a decisão judicial fere postulados e princípios explícitos e implícitos da CF/1988, pois não há absolutismo nos efeitos da coisa julgada:

Não posso conceber o reconhecimento de força absoluta da coisa julgada quando ela atenta contra a moralidade, contra a legalidade, contra princípios maiores da Constituição Federal e contra a realidade imposta pela natureza. Não posso aceitar, em sã consciência, que, em nome da segurança jurídica, a sentença viole a Constituição Federal²⁷⁰.

Nesse ponto, ganha importância a discussão quanto à natureza e à extensão da coisa julgada, como efeito ou qualidade do efeito da decisão e assim justificar a possibilidade de releitura quanto ao decidido nos Temas 881 e 885, de modo a compreender o entendimento acolhido pelos Ministros naqueles julgamentos.

Com efeito, reitere-se que os referidos julgamentos fazem memória do Tema 360²⁷¹ de repercussão geral (RE n. 611.503), que trata da situação da coisa julgada inconstitucional, mas faz referência à ação rescisória ou embargos à execução de sentença. Não foram objeto daquele julgamento os efeitos do controle de constitucionalidade perante a situação de tributo ou relação de trato sucessivo, ou seja, com elementos distintos daqueles analisados e decididos nos Temas 881 e 885 em que se verifica a prevalência da coisa julgada após ultrapassado o prazo de ação rescisória e embargos à execução de sentença.

²⁷⁰ DELGADO, José Augusto. Pontos polêmicos das ações de indenização de áreas naturais protegidas: efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais. **Revista de Processo**, ano 23, n. 103. São Paulo: RT, 2001, p. 31-33.

²⁷¹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 611503. Rep. Geral Tema: 360, Rel. Min. Teori Zavascki. Fixada a tese: "São constitucionais as disposições normativas do parágrafo único do art. 741 do CPC, do § 1º do art. 475-L, ambos do CPC/73, bem como os correspondentes dispositivos do CPC/15, o art. 525, § 1º, III e §§ 12 e 14, o art. 535, § 5º. São dispositivos que, buscando harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, vieram agregar ao sistema processual brasileiro um mecanismo com eficácia rescisória de sentenças revestidas de vício de inconstitucionalidade qualificado, assim caracterizado nas hipóteses em que (a) a sentença exequenda esteja fundada em norma reconhecidamente inconstitucional – seja por aplicar norma inconstitucional, seja por aplicar norma em situação ou com um sentido inconstitucionais; ou (b) a sentença exequenda tenha deixado de aplicar norma reconhecidamente constitucional; e (c) desde que, em qualquer dos casos, o reconhecimento dessa constitucionalidade ou a inconstitucionalidade tenha decorrido de julgamento do STF realizado em data anterior ao trânsito em julgado da sentença exequenda".

Outro precedente relevante para a análise e compreensão do tema é o julgamento da ADI 2418, que analisa os efeitos na coisa julgada em razão do controle de constitucionalidade, seja em controle concentrado ou difuso, mas tendo como ponto de partida os títulos judiciais em fase de liquidação. Nessa oportunidade, o STF analisou a possibilidade de questionamento dos referidos títulos considerando a ação rescisória; embargos à execução ou impugnação ao cumprimento de sentença, com fundamento em vício de inconstitucionalidade da sentença exequenda²⁷².

Com esses precedentes, iniciou-se a construção da tese de que o conteúdo decisório de decisão judicial transitada em julgado pode ser questionado em sua fase de cumprimento se houver decisão do STF em sentido contrário, a limitar o efeito da coisa julgada à existência de controle de constitucionalidade no mesmo sentido do título judicial que se pretende executar, liquidar.

Desta forma, quanto à análise da imutabilidade que proíbe rediscutir questões já decididas no processo, mas não os efeitos produzidos pela decisão, destacam-se as considerações de Rodrigo Chinini Mojica:

como não existe razão jurídica capaz de impedir a modificação dos efeitos da sentença, não há dúvidas de que a imutabilidade da coisa julgada repousa em seu conteúdo, que é o que inibe os ex-litigantes de obter nova solução judicial para um conflito já resolvido. Do contrário, seria necessário admitir que as partes jamais pudessem acordar sobre direitos disponíveis declarados pelo juiz, sob pena de violação à coisa julgada²⁷³. [...]

o ponto agudo do tema em debate reside na colisão entre valores de igual jaez que precisariam ser sopesados diante do caso concreto, sendo defendido pela doutrina não apenas a prevalência do suposto princípio da justiça e da constitucionalidade da decisão judicial, como também a supremacia do princípio da segurança jurídica, eis que estabilidade da sentença, na opinião de muitos, seria um valor intransponível²⁷⁴.

²⁷² BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 611503. Rep. Geral Tema: 360 Rel. Min. Teori Zavascki. Redator do acórdão: Min. Edson Fachin, DJe 19-03-2019, Ata n. 31/2019, DJe n. 53, Divulg. 18-3-2019, p. 4.

²⁷³ MOJICA, Rodrigo Chimini. **Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão**. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 35.

²⁷⁴ MOJICA, Rodrigo Chimini. **Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão**. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 66.

Observa-se que, na posição clássica sobre a coisa julgada, não havia preocupação com os efeitos da decisão pelo viés coletivo, mas com a solução da questão, encerrando a demanda, observando o devido processo legal²⁷⁵.

Por outro viés, Giuseppe Chiovenda²⁷⁶ indica que não mais se compreende a *res judicata* como a simples expressão da exigência prática de certeza e segurança no exercício ou garantia do bem da vida objeto do litígio, mas a presunção de verdade sobre o mesmo bem, dada pelo magistrado. O doutrinador já identificava, à época, restrições aos efeitos da coisa julgada, a demonstrar que o instituto não se revela efetivamente rígido, e permite visões ampliativas (mais garantistas) e limitativas (mais restritivas), abrindo caminho para uma releitura da flexibilização, cessação ou modificação dos efeitos da coisa julgada.

Esse posicionamento se fortaleceu, convencendo novos estudiosos do direito, conforme se verifica da manifestação de Cândido Rangel Dinamarco²⁷⁷, ao afirmar quanto à possibilidade de relativização da coisa julgada.

Hermínio Haggi também comunga da possibilidade de se modificar a coisa julgada:

Colocar a determinação de toda a formação da coisa julgada nas mãos dos particulares, conforme vinha sendo feito até então, não parece ser a maneira mais adequada. O sistema de estabilidade existe para garantir segurança jurídica, eficácia do sistema e paz social; todos interesses públicos. Parece estranho que o Estado não possa intervir nessa determinação. A coisa julgada é de direito público, não podendo estar totalmente submetida às vontades das partes²⁷⁸.

²⁷⁵ “Genericamente, o princípio do *due process of law* caracteriza-se pelo trinômio vida-liberdade-propriedade, vale dizer, tem-se o direito de tutela àqueles bens da vida em seu sentido mais amplo e genérico” [...] “A doutrina italiana, na tentativa de traduzir o termo *due*, sugere as ideias de processo *regular* ou *correto* e propõe que a expressão seja traduzida como *justo*, em face do conteúdo e significado da cláusula processual do devido processo legal”. NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 13. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 112-118.

²⁷⁶ CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 1942. p. 127.

²⁷⁷ “Venho dizer, em síntese, (a) que essa garantia não pode ir além dos efeitos a serem imunizados e (b) que ela deve ser posta em equilíbrio com as demais garantias constitucionais e com os institutos jurídicos conducentes à produção de resultados justos mediante as atividades inerentes ao processo civil”. DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 109, p. 9-38, São Paulo, jan.-mar. 2003.

²⁷⁸ HAGGI, Hermínio. Coisa julgada sobre questão: uma análise econômica. In: MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Coleção O novo processo civil**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 131.

Rodrigo Chinini Mojica apresenta as premissas que fomentam a teoria da relativização da coisa julgada: a justiça da decisão e a constitucionalidade da decisão ao afirmar: “a coisa julgada não pode perenizar situações injustas, como também, sua imutabilidade não pode ceder espaço a inconstitucionalidades contidas na sentença”²⁷⁹.

Alguns estudiosos, por sua vez, argumentam pela impossibilidade de se flexibilizar a coisa julgada. Segundo Luiz Guilherme Marinoni, “admitir que o Estado-juiz errou no julgamento que se cristalizou obviamente implica aceitar que o Estado-juiz pode errar no segundo julgamento, quando a ideia de ‘relativizar’ a coisa julgada não teria qualquer benefício ou situação de justiça”²⁸⁰.

O posicionamento pela manutenção da coisa julgada está muito atrelado a sua vinculação como expressão positiva da segurança jurídica, como ponto final do litígio, que tende a se perpetuar nas discussões tributárias, em que o fisco tem inúmeras benesses dentro do contencioso, como prazo em dobro, intimação pessoal, ausência de recolhimento de custas, dentre outras, de maneira que é naturalmente necessário pôr um fim a essa disputa.

Fernanda Donnabella Camano de Souza defende veementemente a manutenção da coisa julgada, ao analisar o caso concreto que resultou nos Temas 881 e 885, considerando como pressupostos as hipóteses do art. 505 do CPC/2015: (i) a modificação do estado de fato ou de direito quando se tratar de relação jurídica de trato sucessivo ou (ii) nos demais casos em que a regra de direito material demandar revisão do quanto decidido, através de ação revisional:

[...] se nos casos concretos analisados não há fixação de relação jurídica futura entre as partes-contribuintes e o Fisco, bem como se inexistente regra de direito material a determinar a cessação dos efeitos da coisa julgada na situação presente, esse dispositivo não teria aplicação e, portanto, não caberia sequer a ação revisional²⁸¹.

²⁷⁹ MOJICA, Rodrigo Chimini. **Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão**. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 65.

²⁸⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; DIDIER JUNIOR, Fredie (coord.). **O princípio da segurança dos atos jurisdicionais** (a questão da relativização da coisa julgada material). Relativização da coisa julgada: enfoque crítico. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2008, p. 267.

²⁸¹ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 64.

A autora vai além, em raciocínio com o qual se concorda, de que para haver a ação revisional, seria necessário existir nova circunstância fática ou jurídica, capaz de alterar a situação quando do julgamento do feito, o que não se verifica pela alteração de posicionamento do STF, pois não se trata de algo novo, vez que a matéria já foi debatida nas ações individuais²⁸².

Mais uma vez, traz-se o precedente do Tema 360 do STF a indicar que as duas correntes não passaram despercebidas pelo crivo da Corte, mas, sim, a tendência de acolhimento de uma das vertentes, ou seja, a reanálise da questão, não obstante o trânsito em julgado:

Registre-se, desde logo, que, segundo a jurisprudência assentada no STF (por todos, ilustrativamente, o acórdão de lavra do Min. Celso de Mello no RE 681.953, DJe de 09.11.12, com farta indicação de precedentes no mesmo sentido), o instituto da coisa julgada, embora de matriz constitucional, tem sua conformação delineada pelo legislador ordinário, ao qual se confere a faculdade de estabelecer seus limites objetivos e subjetivos, podendo, portanto, indicar as situações em que tal instituto cede passo a postulados, princípios ou bens de mesma hierarquia, porque também juridicamente protegidos pela Constituição. É o que ocorre, *v.g.*, nas hipóteses de ação rescisória previstas no art. 485 do CPC/73 (e no art. 966 do CPC/15), em que a coisa julgada fica submetida a outros valores constitucionais considerados circunstancialmente preponderantes, como o da imparcialidade do juiz (incisos I e II), o da boa-fé e da seriedade das partes quando buscam a tutela jurisdicional (inciso III), o da própria coisa julgada (inciso IV) e, mesmo, o da justiça da sentença quando comprometida por ofensa à literalidade de lei ou por manifesta contrariedade aos fatos ou à prova (incisos V a IX). É evidente que, como sempre ocorre nessa atividade normativa infraconstitucional de dar concreção a normas constitucionais e, se for o caso, de estabelecer fórmulas para harmonizar eventuais situações de colisão de valores ou princípios de superior hierarquia, a legitimidade da solução oferecida pelo legislador ordinário supõe observância de critérios de razoabilidade e de proporcionalidade, a fim de não comprometer mais do que o estritamente necessário qualquer dos valores ou princípios constitucionais colidentes. É posicionamento que tem como pressuposto lógico – expresso ou implícito – a sobrevalorização do princípio da coisa julgada, que estaria

²⁸² SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 64. Vide ainda trecho do voto da Min. Rosa Weber no Tema 881: “Impende assinalar que a alteração do substrato fático e/ou jurídico dá origem a uma nova causa de pedir. Isso significa a possibilidade de ajuizamento de nova ação, absolutamente distinta da anterior. Indispensável, no entanto, aferir a presença da legitimidade e do interesse *in concreto*, aquilo que Cassio Scarpinella Bueno chama de mínimo indispensável ao exercício do direito de ação. BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**: v. 1. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 443-444.

hierarquicamente acima de qualquer outro princípio constitucional, inclusive o da supremacia da Constituição, o que não é verdadeiro. Se o fosse, ter-se-ia de negar a constitucionalidade da própria ação rescisória, instituto que evidencia claramente que a coisa julgada não tem caráter absoluto, comportando limitações, especialmente quando estabelecidas, como ocorreu no dispositivo em exame, por via de legislação ordinária²⁸³.

A análise aplicada pelo STF quanto aos efeitos da declaração de constitucionalidade em vista da coisa julgada vai ao encontro do pensamento de Olívio Batista²⁸⁴, para quem a coisa julgada é qualidade da decisão apenas em face do seu efeito declaratório, deixando de ser qualidade dos efeitos da prestação jurisdicional entregue com o julgamento final.

Dentre os fundamentos da defesa do controle de constitucionalidade como justificativa para se alterar a coisa julgada, seja na sua relativização, seja na cessação de seus efeitos, está a dispensa de rescisória, porque a declaração de inconstitucionalidade é instrumento mais forte e definitivo, capaz de retirar a fundamentação legal que garanta o suposto direito conferido pela decisão.

Outro ponto relevante é a expectativa gerada pela coisa julgada, na medida em que se estabilizam as obrigações quando se resolve o passado e se define o futuro, induzindo, especialmente na seara tributária, a organização da vida financeira de pessoas físicas e jurídicas. Diante disso, elas se planejam para o cumprimento das obrigações principais (pagamento dos tributos) e instrumentais (obrigações de conduta, documentação etc.) necessárias para a conformidade fiscal, ponto ressaltado no voto do Min. Edson Fachin no RE 949.277²⁸⁵.

As relações de trato sucessivo ou relações jurídicas continuativas são disciplinadas por “regras jurídicas que projetam no tempo os próprios pressupostos, admitindo variações dos elementos quantitativos e qualitativos”²⁸⁶. Assim, a coisa julgada

²⁸³ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 611503 Rep. Geral Tema: 360 Rel. Min. Teori Zavascki, Redator do acórdão Min. Edson Fachin. Acórdão publicado DJe 19-03-2019, Ata n. 31/2019, DJe n. 53, divulg. 18-03-2019, p. 558.

²⁸⁴ SILVA, Ovídio A. Batista da. **Curso de processo civil**. 6. ed. São Paulo: RT, 2003, p. 504-505.

²⁸⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário 949.297/CE, 08 fev. 2023.

²⁸⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários ao Código de Processo Civil**. (atual.). Sérgio Bermudes. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 147.

a ser formada em relações de trato sucessivo não se limitam aos fatos narrados na inicial ou ocorridos durante a demanda, projetando seus efeitos para o futuro²⁸⁷.

Em especial quanto aos tributos, identifica-se a ocorrência seriada de fatos geradores, decorrentes da própria continuidade da atividade empresarial, de maneira que a obrigação de pagar o tributo, e de cumprir obrigação acessória se realiza de forma cadenciada. Ela pode ser determinada pelo período de apuração, em que a obrigação se prolonga no tempo, por exemplo, a apuração do PIS e da COFINS, em que se estipula o período de apuração e a data de pagamento, ou pela pura realização do fato gerador, por exemplo, a importação de mercadoria estrangeira, quando o imposto é pago ao se registrar a Declaração de Importação (DI).

Mas, isoladamente, ocorrido o fato gerador, concretiza-se a situação jurídica que pode ser resolvida, mas sem limitação ou influência sobre os fatos geradores que vierem a ocorrer, embasados em outra situação fática não delimitada na decisão transitada em julgado. Ora, a existência de tributos de trato sucessivo carece de elementos que a qualifiquem de forma completa. O que ocorre são diversos fatos geradores em momentos diferentes, como uma continuidade do primeiro, mas autônomos em razão do momento, da base de cálculo, dentre outros fatores que podem modificar a exigência tributária.

Assim, quando há uma decisão judicial sobre situação tributária de trato sucessivo, analisa-se a situação presente a alcançar situações idênticas futuras, ou seja, a modificação da coisa julgada para as questões envolvendo trato sucessivo observa o brocardo latino *rebus sic standibus*, isto é, sua validade e eficácia assim permanecem enquanto as coisas se mantiverem nas mesmas condições²⁸⁸.

Nesse particular, surge a necessidade de se identificar relações de trato sucessivo como aquelas que não se esgotam imediatamente, em uma única ocorrência, mas que se repetem com determinada frequência, de maneira que a decisão judicial que analise

²⁸⁷ SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 82.

²⁸⁸ Fernanda Donnabella parte do elemento obrigacional para identificar o estado das coisas: “O elemento obrigacional é determinado de acordo com as circunstâncias vigentes no momento da prolação da sentença, de sorte que, uma vez fixada a obrigação, esta, por consequência, deve ser modificada”. SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 45.

a sua constituição e efeitos não elimine a própria relação ou não impossibilite a sua renovação.

Paulo Mendes de Oliveira apresenta dualidade para se distinguir relação jurídica continuativa e relação jurídica sucessiva²⁸⁹. A primeira se desenvolve com o transcorrer do tempo, “gerando constantemente situações ativas e passivas, direitos e obrigações que vinculam seus integrantes por certo lapso temporal”, confere efeitos prospectivos, distinguindo-se da relação jurídica sucessiva que “trata-se de relações instantâneas que podem se repetir no tempo e, por apresentarem uma homogeneidade quanto a alguns dos seus elementos constitutivos, merecem ser regidas pela mesma norma jurídica concreta”²⁹⁰.

Rodrigo Chimini afirma:

a norma individual e concreta produzida pelo Estado-juiz não contempla a mudança que se operou em torno da relação jurídica continuativa contida na causa de pedir, tratando-se, portanto, de questão totalmente nova que não foi inserida no julgamento anterior [...] como a alteração nos parâmetros fáticos e jurídicos da relação jurídica continuativa não foi enfrentada quando da prolação da sentença anterior – o que corresponde a uma pretensão com *causa petendi* diversa – a prolação de nova decisão não acarreta afronta ao instituto em referência e tampouco encontra fundamento na suposta inexistência de coisa julgada nas sentenças relativas a relações jurídicas continuativas²⁹¹.

Nesse particular, envolvendo relações jurídicas continuativas e sucessivas, Teori Zavascki²⁹² argumenta que há tratamento igualitário para as sentenças que abordam obrigações que se repitam no futuro (como pensão alimentícia e pagamento de aluguel) e aquelas em que há impeditivo para a ocorrência de novas obrigações futuras (cessação da relação jurídica entre as partes, impedindo novas relações continuativas).

²⁸⁹ Tercio Sampaio Ferraz Junior utiliza nomenclatura “atividade de formação periódica” e “atividade de formação contínua” para melhor identificar as relações tributárias dotadas de esquema de agir. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal: identidade do objeto, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 12, n. 43, 1988, p. 73-82.

²⁹⁰ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente**: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. São Paulo: RT, 2015, p. 122-123.

²⁹¹ MOJICA, Rodrigo Chimini. **Coisa julgada em matéria tributária e seus mecanismos de revisão**. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 59.

²⁹² ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 4. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 97-98.

No entanto, filia-se à corrente de que é possível defender a manutenção da coisa julgada em sua integralidade, desde que superada a possibilidade de sua revisão por ação rescisória. O princípio que se pretende valorizar é a segurança jurídica e o respeito à decisão judicial, de maneira que isso deve prevalecer sobre a nova visão da matéria, ainda que sob a ótica de controle de constitucionalidade. Deve haver a prevalência da coisa julgada, mesmo que essa conduta proporcione situação de maior benesse tributária para determinado contribuinte que acionou o Poder Judiciário e obteve tutela jurisdicional favorável sobre o ponto controvertido.

6.1 O controle de constitucionalidade como medida capaz de afetar a coisa julgada: flexibilização, cessação de efeitos e mutação constitucional

A segurança da prestação da tutela jurisdicional deve se sobressair diante da mudança de posicionamento do Poder Judiciário sobre determinada questão, pois o trânsito em julgado confere certeza quanto à lide encerrada²⁹³. É a sobreposição do prestígio da decisão judicial face ao suposto desequilíbrio entre contribuintes na mesma situação fática, em que todos tinham a liberalidade de acionar o Poder Judiciário, mas, por determinado motivo, decidiram não fazê-lo; em razão disso, por conta de situações específicas, obtiveram resultado diferente.

Essa hipótese (quanto à existência de desequilíbrio entre contribuintes em atividade empresarial semelhante) não encerra a discussão. O desequilíbrio entre contribuintes guarda questões econômicas, sociais e jurídicas de maneira que o sopesamento dos princípios envolvidos, em especial, a valorização da prestação jurisdicional e a segurança esperada da decisão judicial transitada em julgado, não conferiram a pacificação social e o equilíbrio institucional esperados da decisão do STF em sede de repercussão geral.

Por essa razão, as justificativas baseadas no desequilíbrio provocado no mercado quando há contribuintes com decisão transitada em julgado para deixar de recolher, no caso dos Temas 881 e 885 a CSL, não convence quanto à possibilidade de se modificar

²⁹³ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 19.

a coisa julgada ou cessar seus efeitos para viabilizar, a partir do julgamento em controle de constitucionalidade, o reconhecimento da legitimidade da cobrança da indigitada contribuição, a exigir o seu recolhimento, inclusive, por contribuintes amparados por decisão judicial transitada em julgado. Essas justificativas não são suficientes para justificar a cessação dos efeitos da tutela jurisdicional individual afetada pelo controle de constitucionalidade.

Inclusive, a força da coisa julgada tem precedente do STF capaz de assegurar-lhe a imutabilidade se a decisão não foi desconstituída por ação rescisória. É o que se verifica do RE n. 594.350/RS²⁹⁴, em que o Tribunal foi provocado a se manifestar sobre a indiscutibilidade, imutabilidade e coercibilidade do comando sentencial, argumentos e precedente que podem justificar a manutenção da ausência de relação jurídica entre o fisco e o contribuinte quanto à CSL.

Com efeito, destaca-se trecho do acórdão extraído do RE n. 594.350, de relatoria do Min. Celso de Mello, que demonstra a percepção da coisa julgada como decisão consolidada e imutável, superado o prazo da ação rescisória, hipótese constitucional para modificar a qualidade da decisão judicial:

²⁹⁴ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 594350 Rel. Min. Celso de Mello. DJE 22-11-2012 – ATA N. 178/2012. DJE n. 229, Divulg. 21-11-2012. Ementa: EMENTA: 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 VELDISPUTARI DEBEBAT” – 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 DOUTRINA – 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 julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade. – A superveniência de decisão do STF, 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 concentrada (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”.

Mostra-se tão intensa a intangibilidade da coisa julgada, **considerada** a própria disciplina constitucional que a rege, **que nem mesmo** lei posterior – **que haja alterado (ou, até mesmo, revogado)** prescrições normativas que tenham sido aplicadas, **jurisdicionalmente**, na resolução do litígio – **tem o poder de afetar ou de desconstituir** a autoridade da coisa julgada (destaques no original).

Ao analisar as teorias para relativizar e superar a coisa julgada, o Min. Rel. Celso de Mello, no voto do recurso destacado, as repudia, valorizando o instituto como forma de consolidar a segurança jurídica:

Tenho para mim que essa postulação, **se admitida, antagonizar-se-ia** com a proteção jurídica **que a ordem constitucional** dispensa, **em caráter tutelar, à res judicata. Na realidade, a desconsideração da auctoritas rei judicatae implicaria** grave enfraquecimento de uma **importantíssima** garantia constitucional **que surgiu**, de modo expresse, **em nosso** ordenamento positivo, com a Constituição de 1934 (destaques no original)²⁹⁵.

Esses argumentos foram convalidados em diversos outros precedentes mencionados neste julgamento paradigmático, e não superados pelos Temas 881 e 885, a ponto de justificar a alteração do ordenamento jurídico ou dos fatos para corroborar o posicionamento do STF no tocante à definitividade ou à eficácia da coisa julgada como dada nos Temas referidos.

Os pontos envolvendo questões controversas de coisa julgada foram todos enfrentados no julgamento do RE n. 594.350, de maneira que os argumentos apresentados pelo Min. Celso de Mello para fundamentar a definitividade da coisa julgada, mesmo diante de alteração de posicionamento jurisprudencial, corrobora os argumentos que melhor acolhem a segurança jurídica para justificar a manutenção das decisões judiciais que afastam a relação jurídica entre fisco e contribuinte para a incidência da CSL²⁹⁶.

²⁹⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 594.350 Rel. Min. Celso de Mello, DJe 22-11-2012, Ata n. 178/2012, DJe n. 229, Divulg. 21-11-2012.

²⁹⁶ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAROTINI, Fabiana Marcello Gonçalves. Reflexões sobre a relativização da coisa julgada: a ação rescisória como meio legítimo para impugnar sentenças fundadas em orientações declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**. Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 3, set.-dez. 2023, p. 290.

Quanto aos argumentos aduzidos no acórdão desse julgamento, destacam-se: (a) a coisa julgada é atributo específico da jurisdição, com proteção constitucional; (ii) a coisa julgada pressupõe situação de certeza, estabilidade e segurança para as relações jurídicas; (iii) nova legislação não afeta ou desconstitui coisa julgada, no máximo instaura nova relação jurídica entre as partes, o que parece suficiente para validar o precedente para questões futuras envolvendo o conflito na coisa julgada²⁹⁷.

Ademais, comunga-se do entendimento de que não se formam relações jurídicas continuativas para estabelecer a aplicabilidade da cláusula *rebus sic standibus* porque a decisão judicial que se pretende preservar reconheceu definitivamente a inconstitucionalidade da Lei n. 7.689/1988, afastando a relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte para a exigência da CSL²⁹⁸.

Corroborar a manutenção da coisa julgada a superação da obrigação *ex lege* decorrente da relação tributária em que a lei impõe o lançamento pelo fisco (art. 142 do CTN²⁹⁹) e do contribuinte de pagar o tributo pela formação de norma concreta, individualizada para o contribuinte, afastando a exigência da CSL com fundamento na Lei n. 7.689/1988³⁰⁰.

Embora esses argumentos não tenham sido acolhidos pelo STF, conforme se verifica dos acórdãos proferidos nos Recursos Extraordinários n. 949.297/CE (Tema 881) e n. 955.227/BA (Tema 885), reputa-se necessário apresentar posição aqui defendida pela segurança jurídica e pela preservação da coisa julgada para o caso concreto, quanto

²⁹⁷ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAROTINI, Fabiana Marcello Gonçalves. Reflexões sobre a relativização da coisa julgada: a ação rescisória como meio legítimo para impugnar sentenças fundadas em orientações declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Eletrônica de Direito Processual** – REDP. Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 3, set.-dez. 2023, p. 290-291.

²⁹⁸ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 57.

²⁹⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

³⁰⁰ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 63.

à exigência da CSL de contribuintes que detêm decisões definitivas, não rescindidas por ação rescisória, embargos à execução ou impugnação ao cumprimento de sentença.

6.2 O controle de constitucionalidade como medida capaz de afetar a coisa julgada: flexibilização ou cessação de efeitos e mutação constitucional – uma análise sob a ótica dos julgados relativos aos Temas 881 e 885 de repercussão geral

Para essa primeira questão, envolvendo a força ou a extensão do controle de constitucionalidade para afetar a coisa julgada, rememoram-se, em poucas linhas, as premissas identificadas quando do desenvolvimento das espécies de controle de constitucionalidade. Isso porque, o ápice do julgamento dos temas está na equiparação dos efeitos do julgamento mediante a ótica de controle difuso, por meio de recurso extraordinário com repercussão geral aos das ações de controle concentrado de constitucionalidade.

Ao se iniciar com os efeitos do controle difuso, tem-se que o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma fica restrito às partes litigantes – efeitos *inter partes*, decorrente da análise da constitucionalidade estar atrelado à causa de pedir ou como elemento da razão de decidir.

Essa hipótese não confere efeitos automaticamente aos demais jurisdicionados em igual situação, apenas orienta o jurisdicionado e o próprio julgador, como um precedente em determinado sentido, porque a norma tida inconstitucional não é extirpada do ordenamento jurídico de forma imediata, apenas deixa de produzir efeitos para as partes litigantes naquele processo.

Tem-se a impressão de que, nesse ponto, o raciocínio aplicado pelos Ministros do STF nos julgamentos dos Temas 881 e 885 indica que quando reconhecida a constitucionalidade de determinado tributo, por meio de ação de controle concentrado de constitucionalidade, os efeitos dessa decisão são *erga omnes*, comparável a uma nova norma jurídica, aplicável a todos os contribuintes, pois representa um novo significado jurídico para a situação posta.

Igualmente, em se tratando de controle difuso, mas com submissão do julgamento sob a sistemática de repercussão geral, que gera precedente legalmente qualificado para impor a observância obrigatória, modifica-se o *status quo* para as situações de trato sucessivo, impactando nos efeitos da coisa julgada.

Portanto, equiparam-se os efeitos das decisões em controle de constitucionalidade no sistema difuso ao concentrado, desde que as decisões sejam dotadas de efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, pouco importando se são oriundas de julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI); Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC); Recurso Extraordinário em Regime de Repercussão Geral; Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF); Súmulas Vinculantes e decisões em controle de constitucionalidade sem repercussão geral, seguidas de resolução do Senado Federal.

Considerando que a coisa julgada está atrelada à cláusula de *rebus sic standibus*, de modo que se mantenha firme e imutável enquanto as coisas permanecerem em idêntica situação, a produção de precedentes vinculantes passa a ser equiparada à nova lei, como norma concreta de modificação do ordenamento jurídico, ou seja, são precedentes que criam uma nova ordem jurídica. Por consequência, o efeito desta norma jurisdicional é modificar a coisa julgada ou, ainda, cessar seus efeitos se assim impactar na situação individual.

No caso concreto dos julgados relativos aos Temas 881 e 885, a decisão vinculante produzida em controle concentrado, particularmente quanto à constitucionalidade da instituição da CSL, influenciou os processos com trânsito em julgado individual que antes reconheciam a inconstitucionalidade da incidência da CSL. As decisões se fundamentavam no entendimento de que a norma instituidora da contribuição não era válida no ordenamento jurídico, pois construída por meio de forma e procedimento legislativo falho – era necessária lei complementar, mas fora editada e promulgada por lei ordinária – além de inobservar o princípio da irretroatividade.

Embora existam reiteradas manifestações dos Ministros ao longo do acórdão que embasam os Temas 881³⁰¹ e 885 – no sentido de que não há relativização ou

³⁰¹ O termo “relativização” relacionado à coisa julgada, entre expressões dos próprios Ministros e citações bibliográficas, é utilizado no acórdão do RE n. 949.277 em 38 passagens: (p. 16) “É importante frisar que não estamos diante de hipótese de “relativização” da coisa julgada, seja na acepção de superabilidade do

flexibilização da coisa julgada – considera-se ter havido quebra da coisa julgada, com a retirada da imutabilidade, característica essencial do instituto, inclusive com uniformidade de entendimento quanto a este aspecto, conforme autores analisados ao longo do capítulo da coisa julgada, de maneira que o instituto foi modificado, extinto, “quebrado”.

Alternativamente, afirma-se que os efeitos foram cessados, que a definitividade da decisão (da inexigibilidade da CSL para determinados contribuintes) se modificou com a decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade, de maneira que, a partir de determinada data, em especial o julgamento ou a publicação do acórdão em controle de constitucionalidade, a CSL passou a ser exigível de todos os contribuintes.

Nesse sentido vota o Min. Luís Roberto Barroso, já às fls. 404 do acórdão do RE n. 949.277, reiterando o objeto do julgamento para delimitar os efeitos da coisa julgada:

Apenas gostaria de registrar que, na minha visão, não estamos lidando sequer com o problema de relativização da coisa julgada. Estamos apenas demarcando temporalmente os efeitos da coisa julgada em relações de trato continuado. Já tínhamos precedentes do Supremo – não específicos em matéria tributária, devo reconhecer – que, no entanto, deixavam claro que a coisa julgada, em relações de trato continuado, cessava no momento em que se alterassem as condições de fato ou de direito.

O mesmo raciocínio é desenvolvido por Luiz Guilherme Marinoni, ao analisar os impactos do controle de constitucionalidade sobre os efeitos da coisa julgada, na medida

aspecto objetivo do instituto, seja na afirmação de inexistência de normas jurídicas absolutas”; (p. 18) “Igualmente, não é a hipótese de “relativização” da coisa julgada, seja na acepção de superabilidade do aspecto objetivo do instituto, seja na afirmação de inexistência de normas jurídicas absolutas”; (p. 253) “Parece-me importante frisar que não estamos diante de hipótese de relativização da coisa julgada, seja na acepção de superabilidade do aspecto objetivo do instituto, seja na afirmação de inexistência de normas jurídicas absolutas. Pelo contrário, o que se decide é se é limitável a eficácia temporal da coisa julgada em matéria tributária quando derivada de relação jurídica de trato continuado, a partir do advento de decisão exarada no âmbito de controle abstrato de constitucionalidade contrária ao sentido da sentença individual”. Já o termo “flexibilização” é utilizado em 4 passagens: (p. 222): “Assim sendo, a segurança jurídica, resguardada pela coisa julgada, não é valor absoluto, sendo passível de flexibilização em favor de princípio que, na hipótese, cumpra mais fielmente a vontade constitucional. No presente caso, como já abordado, refere-se à igualdade e à livre concorrência”; (p. 408-409). “Começo dizendo que a decisão do Supremo Tribunal Federal que, possivelmente, poderá flexibilizar a coisa julgada – esta é a expressão que me parece mais adequada, embora estejamos, como disse o Ministro Barroso, cuidando de prestação de trato sucessivo –, e nesse sentido, no sentido da flexibilização, poderá impactar diretamente, em diversos graus, inúmeras atividades, empreendimentos econômicos, acarretando consequências para a sociedade como um todo, que será direta ou indiretamente afetada por essa nossa decisão”.

em que haveria influência nos seus efeitos, a partir da decisão proferida no controle, mas sem modificar os efeitos pretéritos alcançados pela coisa julgada:

Não se trata de fazer a declaração de inconstitucionalidade retroagir sobre a coisa julgada, mas de obter um efeito jurídico posterior à formação da coisa julgada fundada na declaração de inconstitucionalidade. A coisa julgada anteriormente formada, espelhando a realidade fática e jurídica legitimamente interpretada pelo juiz ou tribunal, permanece válida e intacta. A coisa julgada é limitada em virtude de circunstância posterior, expressa na declaração de inconstitucionalidade³⁰².

O precedente produzido pelo STF nos Temas 881 e 885 demonstra que, segundo os Ministros, modificado o entendimento pelo STF quanto à constitucionalidade da exigência tributária, em controle de constitucionalidade concentrado, estariam alterados os fundamentos de direito existentes sobre a matéria. Reconhece, assim, que a decisão e os fundamentos que sustentavam a coisa julgada individual do contribuinte, já não mais subsistem, autorizando a cobrança pela Fazenda Pública, porque legitimada a exigência tributária.

A manutenção da eficácia da coisa julgada, sob essa linha de pensamento, começa a depender de posicionamento do STF no mesmo sentido, configurando uma segunda etapa de certificação da coisa julgada já concedida em uma primeira análise de constitucionalidade para o caso concreto. Em outras palavras, só a decisão em precedente qualificado confirma o trânsito em julgado da decisão.

Como forma de garantir publicidade e efetividade das decisões do STF, verifica-se o art. 52, X, da CF/1988, disciplinando que o Senado Federal pode suspender a execução da norma declarada inconstitucional, sem efeitos retroativos, pois retira a vigência do enunciado reconhecido como inconstitucional, embora o efeito temporal para os litigantes implique retorno à data do ajuizamento da ação ou, se cabível, no prazo prescricional de 5 anos, contados do ajuizamento da ação.

³⁰² MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada; a questão da relativização da coisa julgada. 2. ed. São Paulo: RT, 2010.

O ato do Senado Federal amplia os efeitos da declaração de inconstitucionalidade declarada *incidenter tantum*³⁰³ e *inter partes* para se estenderem para todos, de modo que a norma deixa de existir no ordenamento jurídico e de ser aplicável para casos futuros.

Não se desconhece a existência de entendimento diverso, em que a resolução do Senado Federal, após a criação da súmula vinculante e a instituição do regime de repercussão geral e de efeitos vinculantes e *erga omnes*, passou a ter caráter de publicização do direcionamento fixado pelo STF³⁰⁴. Há, ainda, quem entenda pela mutação constitucional do referido artigo. De todo modo, essas vertentes não passaram despercebidas no voto do Min. Dias Toffoli sobre o Tema 881:

Da Resolução do Senado Federal

Não desconheço a existência de corrente assentando que o surgimento de alguns institutos (como o da repercussão geral e o da súmula vinculante) provocou a retirada de grande parte do efeito prático do art. 52, X, do texto constitucional e que houve mutação constitucional quanto ao papel da resolução senatorial a que se refere esse dispositivo.

Nessa direção, vide o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes na Rcl n. 4.335/SC, para quem a resolução do Senado Federal teria o condão apenas de conferir publicidade à decisão da Corte: A amplitude conferida ao controle abstrato de normas e a possibilidade de que se suspenda, liminarmente, a eficácia de leis ou atos normativos, com eficácia geral, contribuíram, certamente, para que se quebrantasse a crença na própria justificativa desse instituto, que se inspirava diretamente numa concessão de separação de Poderes – hoje inevitavelmente ultrapassada. Se o Supremo Tribunal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de uma Emenda Constitucional, por que haveria a declaração de inconstitucionalidade, proferida no controle incidental, valer tão somente para as partes? A única resposta plausível nos leva a crer que o instituto da suspensão pelo Senado assenta-se hoje em razão de índole exclusivamente histórica. Ante a decisão da Corte na Rcl n. 4.335/AC, adoto o posicionamento doutrinário de Teori Zavascki, para quem a decisão em que o STF declara, em sede de controle difuso de constitucionalidade não submetido à sistemática da repercussão geral, a inconstitucionalidade de lei só adquire eficácia *erga omnes* (não havendo, obviamente, súmula vinculante com mesmo teor) com a resolução do

³⁰³ Rememorando o controle de constitucionalidade *incidenter tantum* como controvérsia constitucional que não é objeto do pedido, mas sim causa de pedir ou questão prejudicial indispensável à resolução do litígio principal.

³⁰⁴ A Resolução do Senado tinha maior expressividade antes de 03-05-2007, data da implementação pelo STF da sistemática da repercussão geral, que se relaciona com a Emenda Regimental n. 21, a qual alterou o Regimento Interno para adaptá-lo à Lei n. 11.418/2006.

Senado Federal. Ficam, assim, preservados os poucos efeitos práticos que ainda subsistem na aplicação do art. 52, X, da Constituição Federal³⁰⁵.

Fato é que, se houver análise em controle concentrado de constitucionalidade, o Poder Judiciário e o Senado Federal devem solucionar os efeitos e as consequências do período em que teve vigência, por exemplo, o recolhimento de tributos desde a promulgação da norma até sua retirada do mundo jurídico.

Mas, se o controle de constitucionalidade reconhecer a norma como constitucional, ou ainda, aplicar a regra de interpretação conforme a Constituição, sem extirpar o texto, a norma permanecerá vigente. Então, será necessário resolver as questões atreladas ao período pretérito à decisão proferida pela corte constitucional, como ocorreu com a CSL.

Outro efeito do controle de constitucionalidade está atrelado à omissão dos Poderes Legislativo ou Executivo, em que se previa convocar o Poder competente para suprir a omissão e garantir o direito exposto na CF/1988.

Não obstante, o que se verifica é a produção de decisão integrativa ou sentença aditiva, isto é, a atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, com fundamento na supressão de omissão legislativa, inclusive alterando conceitos e institutos para modificar o resultado e os efeitos da decisão jurisdicional³⁰⁶.

Sente-se que as estratégias para modificar a Constituição, por meio de técnicas subliminares, caracterizam um comportamento inadequado face ao sistema jurídico e democrático instituído no Brasil, conforme assinala José Afonso da Silva, quanto à preservação da Constituição, que não permite mutações a confrontarem seu núcleo constituinte:

³⁰⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 949.297 – Tema 881. Reclamante: União. Reclamado: TBM – Textil Bezerra de Menezes S/A. Rel. Min. Edson Fachin, j. 24-03-2016, p. 19 do voto e 166 do acórdão.

³⁰⁶ O regime de tributação é equipado a benefício fiscal como forma de justificar a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB, afastando-se o precedente vinculante formado no Tema 69 de Repercussão Geral, cuja *ratio decidendi* guardava pertinência com a questão debatida, mas com resultado favorável ao contribuinte, situação não pretendida no julgamento do Tema 1048. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 1.187.264. São Paulo. Repercussão Geral. Tema n. 1048.

O princípio da vinculação da Constituição, que consiste em que todos ficam sujeitos às suas normas, impede que haja situações fáticas ou realidade política acima ou à margem de suas normas. Se uma conduta ou uma prática política não coincide com a Constituição, não se trata de forma de mutação constitucional, mas de uma forma de desrespeito ou de fraude à Constituição³⁰⁷.

Então, quando se pensa em mutações constitucionais, identifica-se a atuação do Poder Judiciário, não como intérprete e garantidor da CF/1988, mas como criador ou modificador do texto constitucional existente, conforme alerta José Afonso da Silva em sua afirmativa dura em relação a essa postura judicial:

uma questão que diz respeito à legitimidade da Constituição, que não há de ser considerada um simples nome, mas há de ser a expressão jurídica de um sistema de valores, pois quando as constituições não atuam no sistema de valores convertem-se em meros instrumentos de falsificação da realidade política (Pedro de Veja)³⁰⁸.

O controle de constitucionalidade também tem como efeito a configuração de mutação constitucional, decorrente de interpretação incorreta ou tendenciosa para alcançar determinado efeito ou resultado, provocando modificação no conteúdo ou significado do texto constitucional, sem provocar sua alteração formal, permitindo, assim, novas interpretações, especialmente em cláusulas abertas ou conceitos indefinidos.

Com essa técnica jurisdicional, tem-se a flexibilização da norma constitucional, ainda que essa detenha, *a priori*, característica de norma rígida e inflexível, cuja alteração textual dependa de processo legislativo diferenciado e dificultado perante as exigências de alterações legislativas infraconstitucionais.

Em outra direção, há a (i) técnica da ponderação ou balanceamento, para alguns autores tratados como sinônimos, a exemplo de Ingo Wolfgang Sarlet³⁰⁹, que auxiliam, como técnica interpretativa e decisória, pois exigem fundamentação mais expressiva para

³⁰⁷ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 69.

³⁰⁸ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 285.

³⁰⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 101.

garantir a conformidade da decisão diante do direito posto, de forma a justificar a escolha de um princípio em detrimento de outro, igualmente aplicável ao caso concreto.

A técnica (ii) se relaciona à supremacia da Constituição, reconhecendo a sua superioridade e a necessidade de se observar três princípios: máxima eficácia e efetividade das normas constitucionais, força normativa da Constituição e interpretação conforme a Constituição.

Em síntese, os princípios da máxima eficácia e da efetividade das normas constitucionais estão relacionados, segundo Ingo Wolfgang Sarlet³¹⁰, na “aproximação tão íntima quanto possível entre o dever-ser normativo e o ser da realidade social” e no “dever do intérprete e aplicador de atribuir o sentido que assegure maior eficácia às normas constitucionais”.

O princípio da força normativa da Constituição está atrelado à preservação do texto constitucional, de maneira que se dê sempre a melhor interpretação e atualização do conteúdo constitucional, para permanecer ativo e eficaz.

Diante dessas considerações, Ingo Wolfgang Sarlet conclui:

não causa surpresa que também no Brasil a interpretação conforme a constituição tenha sido recepcionada e transformada mesmo em técnica decisória do controle de constitucionalidade expressamente consagrada em documento legislativo, em que pese a sua recepção e desenvolvimento tenham, como em outros lugares, matriz jurisprudencial, por conta da atuação do STF³¹¹.

Questiona-se o raciocínio utilizado pelo STF para modificar e/ou fazer cessar os efeitos da coisa julgada, sobretudo no caso concreto, em que se verificou não ter havido ajuizamento de ação rescisória e, principalmente, que a coisa julgada foi formada em processo com garantia de contraditório e ampla defesa, a partir da análise de controle de constitucionalidade na modalidade difusa, ou seja, da análise efetiva quanto à constitucionalidade da exigência da CSL.

³¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 102.

³¹¹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 102.

Corroborar a insurgência de parte da doutrina pela existência de precedentes do próprio STF afastando o argumento da influência da alteração jurisprudencial sobre a coisa julgada, sobretudo porque não houve modificação de fatos e fundamentos para justificar a mudança de posicionamento quanto aos efeitos do controle de constitucionalidade. Nesse contexto, menciona-se trecho extraído do julgamento do RE 591.912-AgR/RS:

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 concentrada, 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 Corte³¹².

Ademais, as alterações legislativas que fundamentam a argumentação da União não tocam no ponto nodal da questão: os fundamentos para se reconhecer a constitucionalidade da exigência da CSL, e a superação da coisa julgada formada nos processos individuais dos contribuintes³¹³.

James Marins analisa a influência da Súmula n. 239 considerando a natureza da sentença anulatória ou desconstitutiva de título executivo em que a eficácia da sentença transitada em julgado abrangerá os limites de eficácia do ato anulado ou desconstituído, de maneira a se declarar indevida a cobrança do imposto em relação a determinado exercício ou lançamento, sem influenciar ou interferir em lançamentos e exercícios futuros.

Já no que diz respeito às sentenças declaratórias e mandados de segurança preventivos, a tutela jurisdicional se direciona para relações tributárias que se protraem no tempo, e permanecem acobertadas pela decisão judicial enquanto durar o estado de fato e de direito, inclusive para evitar a necessidade de repetidas ações acompanhando

³¹² BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 592912, DJe 22-11-2012, Ata n. 178/2012, DJe n. 229, Divulg. 21-11-2012 Rel. Min. Celso de Mello. Rel. último incidente: Min. Marco Aurélio (RE-AgR-ED-EDv-AgR).

³¹³ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 27-31.

fatos geradores futuros, se ainda vigente a mesma lei e se presente a mesma situação de fato³¹⁴.

Observa-se, ainda, com fundamento para justificar a cessação ou a interrupção dos efeitos da coisa julgada, o uso do raciocínio do Min. Teori Zavascki para convalidar os efeitos da coisa julgada, todavia, é necessário refletir sobre os pensamentos e os votos do falecido jurista. O posicionamento externado no Tema n. 494³¹⁵ (RE n. 596.663) apresenta trecho relacionado à coisa julgada e efeito do controle de constitucionalidade:

Tratando-se de relação jurídica de trato continuado, a eficácia temporal da sentença permanece enquanto se mantiverem inalterados esses pressupostos fáticos e jurídicos que lhe serviram de suporte (cláusula *rebus sic stantibus*). No particular, tivemos oportunidade de sustentar o seguinte, em sede doutrinária (Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional, São Paulo: Revista dos Tribunais, 3ª Ed. 2013, pp. 101-106):

[...]

No que se refere aos limites objetivos da coisa julgada, a regra geral é a de que, por qualificar norma concreta, fazendo juízo sobre fatos já ocorridos, a sentença opera sobre o passado, e não sobre o futuro. [...] Estabelecido que a sentença, nos casos assinalados, irradia eficácia vinculante também para o futuro, surge a questão de saber qual é o termo *ad quem* de tal eficácia. A solução é esta e vem de longe: a sentença tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza. Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supôs a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança de qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa. Daí afirmar-se que a força da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula *rebus sic stantibus*, a

³¹⁴ SOUZA, James José Marins de. **Direito processual tributário brasileiro** – administrativo e judicial. 14. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2021, p. 697.

³¹⁵ Tema 494 de Repercussão Geral: limites objetivos da coisa julgada em sede de execução. COISA JULGADA – PARÂMETROS – GARANTIA CONSTITUCIONAL – EXECUÇÃO – TEMPERAMENTO ADMITIDO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do alcance da coisa julgada na hipótese em que limitado no tempo, em sede de execução do título judicial, o direito de incidência do percentual de 26,05%, relativo à URP de fevereiro, sobre os respectivos proventos, reconhecido mediante sentença. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 596663 RG, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 27-10-2011, Acórdão Eletrônico DJe-234, Divulg. 09-12-2011, Public 12-12-2011, RDECTRAB v. 19, n. 214, 2012, p. 17-22.

significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. Alterada a situação de fato (muda o suporte fático mantendo-se o estado da norma) ou de direito (muda o estado da norma, mantendo-se o estado de fato), ou dos dois, a sentença deixa de ter a força de lei entre as partes que até então mantinha [...]³¹⁶.

Partindo do entendimento construído pelo Ministro para convalidar a perda de eficácia superveniente da sentença, restava construir o argumento quanto à necessidade ou não de ação rescisória e seu impacto sob a ótica da validade da sentença transitada em julgado ou a sua eficácia temporal³¹⁷.

Portanto, a partir do julgamento dos Temas 881 e 885 de repercussão geral instaura-se uma nova sistemática de julgamento e efeitos das decisões judiciais com qualidade diferenciada, capaz, inclusive, de fazer cessar ou modificar os efeitos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado em sentido contrário, demonstrando a força da decisão do STF para determinados julgamentos³¹⁸.

Percebe-se, todavia, resistência em tratar as conclusões e os impactos dos Temas 881 e 885 como “quebra” da coisa julgada, ou ainda, como a “flexibilização” da coisa julgada, resistência que parece mais atrelada às consequências sociais, especialmente à configuração de insegurança jurídica causada pela visão de que não se tem mais definitividade das decisões, com a segurança outrora conferida pela CF/1988, quanto à decisão judicial transitada em julgado.

Mas, ainda que a nomenclatura utilizada possa ser objeto de divergência, é simples indicar que a partir de determinado ato jurisdicional, no caso, há efetiva mudança de questão julgada anteriormente, seja de modo absoluto, modificando-a integralmente, ou ainda, interrompendo seus efeitos no tempo, porque o que está sob questionamento

³¹⁶ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE n. 596663. Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 26-11-2014, Ata n. 179/2014, DJe n. 232, Divulg. 25-11-2014.

³¹⁷ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAROTINI, Fabiana Marcello Gonçalves. Reflexões sobre a relativização da coisa julgada: a ação rescisória como meio legítimo para impugnar sentenças fundadas em orientações declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**. Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 3, set.-dez. 2023, p. 291.

³¹⁸ “Esse impacto na ordem jurídica com o estabelecimento de um novo marco jurídico formado pelo precedente do STF separa o “antes” e o “depois” da norma, como se a ela se aderisse um selo de chancela positivo ou negativo, conferido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, vedando interpretações em sentido contrário [...]”. SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 90.

ou insegurança é a instauração de um novo regime jurídico a ser aplicado a fato gerador futuro.

Tomando ainda os Temas 881 e 885 de repercussão geral, observa-se que a flexibilização da coisa julgada ocorre com o reconhecimento de que algum ato jurisdicional, fora do espectro da ação rescisória, interfira no decidido no caso concreto, cuja prestação jurisdicional se esgotou com o trânsito em julgado analisando integralmente a controvérsia jurídica.

E, se a análise se der pela modificação dos efeitos, um ato jurisdicional, fora da relação concreta instaurada entre o fisco e o contribuinte que detém tutela jurisdicional transitada em julgado, é marco suficiente para, em momento determinado pelo próprio julgamento, fixar o tempo ou a interrupção dos efeitos.

O STF decidiu, especialmente para o caso da CSL, com o julgamento dos Temas 881 e 885, que o contribuinte e o fisco tenham a exata clareza de que a decisão que garantia aos contribuintes o comando individual e concreto para afastar a incidência da contribuição social deixaria de produzir efeitos em determinado momento: (i) julgamento de controle de constitucionalidade concentrado em sentido diverso ou ainda (ii) julgamento em controle de constitucionalidade difuso com repercussão geral.

Mas o marco temporal ainda vai mais longe, porque, no caso da CSL, o julgamento capaz de alterar a exigibilidade da contribuição ocorreu muito antes do julgamento dos Temas 881 e 885, os quais criaram a regra para flexibilizar a coisa julgada ou modificar seus efeitos, até agora, com efeitos retroativos, no intuito de garantir a cobrança tributária ultrapassando, inclusive, o prazo prescricional previsto no CTN (5 anos), pois não houve modulação dos efeitos do julgamento.

A medida é extremamente adequada porque o STJ, no REsp 1.118.893/MG, foi provocado a se manifestar sobre a controvérsia entre os limites objetivos da coisa julgada, a partir da premissa quanto ao impacto das alterações legislativas posteriores ao trânsito em julgado da decisão que reconhece inexistência de relação jurídica tributária quanto à CSL instituída pela Lei n. 7.689/1988, decidindo, em recurso repetitivo, sobre a superveniência de decisão judicial posterior em sentido contrário:

Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade³¹⁹.

Com o precedente, instaurou-se dupla confiança por parte do contribuinte detentor de decisão judicial transitada em julgado que lhe conferia a ausência de relação jurídico-tributária para incidência da CSL:

- (i) O STJ decidiu em sistema de recursos repetitivos, ou seja, precedente legalmente qualificado, que a alteração da jurisprudência do STF não era fundamento suficiente para impactar a coisa julgada;
- (ii) Os precedentes do STF³²⁰ existentes à época indicavam a natureza infraconstitucional da matéria, de modo que se confiava, por todo o contexto, que o entendimento firmado pelo STJ era a última palavra jurisdicional quanto ao impacto do controle de constitucionalidade perante a coisa julgada³²¹.

Ora, do voto do Min. Edson Fachin às folhas 248 do acórdão, verifica-se que está clara e inquestionável a situação, aqui ressaltando o Tema 881 (RE n. 949.297), que o contribuinte detinha em seu favor vários indicativos de que a coisa julgada prevaleceria, se as coisas (fatos e direito) assim permanecessem: certidão de trânsito em julgado; transcurso do prazo de 2 anos para ação rescisória da decisão transitada em julgado; transcurso de 2 anos da decisão do STF que afirmou a constitucionalidade da CSL.

³¹⁹ BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 1118893/MG, Rel. Min. Arnaldo Esteves de Lima, j. 23-03-2011, DJe 06-04-2011. Trânsito em julgado: 09-05-2011.

³²⁰ Precedentes: AgRg no RE n. 727.207/SC, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 10-09-2013; AgRg no AI n. 832.221/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 26-10-2012. RE n. 508.787/RN, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 11-09-2012.

³²¹ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 33.

A percepção do Min. Edson Fachin confirma o sistema e o reconhecimento da coisa julgada como pilares da segurança jurídica e estabilidade social, orientando a conduta e a expectativa dos contribuintes que detinham decisões transitadas em julgado e que, diante do posicionamento do STF nos Temas 881 e 885 de repercussão geral, precisarão alterar expectativas e planejamentos.

Reafirma-se que, embora os Temas 881 e 885 tenham observado o caso concreto da CSL, em um sistema de precedentes respaldado pelo direito jurisprudencial, julgamentos paradigmáticos e respaldados pela sistemática da repercussão geral devem ser seguidos, embora exijam prudência na sua formação.

Tanto é assim que, a análise da influência de decisão judicial como marco modificador do sistema jurídico e a possibilidade de se flexibilizar a coisa julgada tiveram início na investigação de paternidade, influenciada pelo desenvolvimento do exame de DNA, matéria plenamente justificada, especialmente quando se considera que o princípio que prevaleceria nesse caso está relacionado à dignidade humana, assim compreendido o conhecimento da origem e o pertencimento à instituição familiar.

Diante de situações como essas, há de se delimitar o objeto do julgamento, pois, uma vez não modificado o arcabouço legislativo, mas o entendimento jurisprudencial, sob a forma de precedentes vinculantes, ambos ganharão caráter de fonte primária do direito, portanto, potencial para interferir na coisa julgada.

Misabel Derzi destaca que, em se tratando de matéria tributária, verifica-se maior proteção do orçamento público, não obstante essa proteção muitas vezes represente instabilidade do sistema. No caso concreto da CLS, é injustificável a proteção da suposta isonomia entre contribuintes e a livre concorrência entre eles, como fundamento apto a respaldar a modificação da coisa julgada.

De todo modo, foram superados os questionamentos propostos nessa seção, de que o julgamento dos Temas 881 e 885 de repercussão geral não conferiram efeitos de ação rescisória para os processos nos quais houve decisão judicial transitada em julgado para afastar a relação jurídico tributária entre fisco e contribuinte, tendo em vista que não se afastou ou anulou, por completo, a decisão judicial individual. Diante disso, permitiu-se a exigência da CSL *ab initio*, ou desde a edição da Lei n. 7.689/1988, como se não houvesse decisão favorável ao contribuinte.

Todavia, o julgamento dos Temas 881 e 885 de repercussão geral provocaram o efeito delimitativo da coisa julgada para restabelecer, a partir do julgamento de controle de constitucionalidade concentrado ou difuso com repercussão geral, a relação jurídico tributária que impõe o pagamento da CSL, influenciando os efeitos da coisa julgada. Em se tratando de relação tributária de trato sucessivo, se ocorrer o fato gerador, será devida a contribuição, pois superado o entendimento firmado pelo STJ no Tema 340 de recursos repetitivos. Até o momento, não foram julgados os embargos de declaração com pedido de modulação de efeitos, o que poderá impactar na produção de efeitos do entendimento do STF, para atribuir isonomia entre os contribuintes perante o sistema tributário nacional.

Embora não se desconheça a existência de Embargos de Divergência em Agravo (EAg) n. 991.788/DF³²², que analisará o tema sob a ótica infraconstitucional, ressalta-se que o processo aguarda julgamento, pois sobrestado até o julgamento dos Temas 881 e 885 de repercussão geral, por isso, é possível ainda a superação do Tema 360 do STJ. No entanto, pelo corte temporal definido nesta pesquisa, qualquer análise sem a decisão da Corte Cidadã seria especulação. Daí entender-se adequado manter a posição da matéria com fundamento no recurso especial repetitivo que deu origem ao referido Tema.

6.3 Modulação de efeitos e mutação constitucional

Quando a sistemática de aplicação da modulação dos efeitos foi instituída (Lei n. 9.868/1999), sua proposta era minimizar eventuais danos consequentes da declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato. Ou seja, o instituto foi criado para modificar os efeitos das decisões tomadas pelo STF, como uma regra de exceção para garantir a máxima efetividade dos comandos normativos criados pela atuação do órgão jurisdicional.

A modulação de efeitos integra o controle de constitucionalidade, e não pode ser vista como um poder discricionário, mas sim, como uma medida de segurança jurídica para preservar ao máximo a relação de confiança firmada entre a sociedade e o Poder Judiciário, após a identificação dos pressupostos para a modulação (art. 27 da Lei n.

³²² BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. EAg n. 991788/DF, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues.

9.768/1998³²³). Ressalta-se a necessidade de se demonstrar clara e objetivamente o raciocínio utilizado para os marcos temporais aplicados.

Ao analisar a Lei n. 9.768/1998, Gustavo Lanna Murici afirma que é possível

a modulação dos efeitos da decisão final, excluindo do alcance determinado grupo de pessoas, ou não atribuir efeitos retroativos a essa decisão. Para tanto, pode ser atribuída a eficácia dessa decisão a partir do trânsito em julgado ou de outro momento posterior a ser definido pelo STF. Isso, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social³²⁴.

No caso de questões tributárias, a modulação pode observar os limites temporais indicados pela própria legislação: prescrição e decadência. Qualquer marco temporal diferente destes deve ser justificado a partir de ampla demonstração da preservação de segurança jurídica e excepcional interesse social, o qual não é sinônimo de interesse no erário na arrecadação³²⁵.

Outro ponto a se considerar quanto à modificação dos efeitos da coisa julgada está atrelado ao princípio da anterioridade nonagesimal (para os casos de contribuições sociais) e anterioridade anual (para as demais espécies tributárias), tendo em vista que, configurado o marco modificativo da coisa julgada, reabre-se a oportunidade do fisco quanto à exigência tributária, aqui compreendidos o lançamento e a cobrança, resultando em aumento da carga tributária, inesperado para quem detinha coisa julgada pela não incidência da CSL.

Assim, para a incidência tributária que retoma a constitucionalidade, alcançando inclusive os contribuintes que detinham decisão transitada em seu favor, reabre-se a

³²³ BRASIL. Lei n. 9.768/1998. “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.

³²⁴ MURICI, Gustavo Lanna. **A verificação da cessação da eficácia da coisa julgada em matéria tributária em face da alteração de posicionamento jurisprudencial pelo Supremo Tribunal Federal**. Belo Horizonte, 2016. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_MuriciGL_1.pdf. Acesso em: 12 nov. 2023, p. 148.

³²⁵ “No entanto, o que se tem visto é que um dos principais critérios utilizados, em matéria tributária, para modulação, ou não, dos efeitos das decisões proferidas em sede de controle concentrado ou em repercussão geral, é a proteção das receitas públicas decorrentes do indevido exercício do poder tributário”. TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. A coisa julgada em matéria tributária e os efeitos nas relações jurídicas de trato continuado. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 36.

obrigação tributária. O contribuinte começa a tomar as medidas necessárias para calcular e recolher o tributo, quando do lançamento por homologação, ou a iniciativa do fisco no lançamento, quando tributo de lançamento de ofício.

Se concretizado o crédito tributário, o contribuinte estará sujeito, se não houver o pagamento voluntário, à inscrição em dívida ativa e cobrança, pois modificada ou flexibilizada a coisa julgada que lhe conferia salvo conduto para configurar relação jurídico-tributária.

Inequívoco diante desse cenário, ainda que restrito ao tema da CSL, a alteração do ordenamento jurídico, como todo sistema de precedentes. O entendimento desenvolvido nessa discussão será, portanto, vetor para os casos futuros que tenham pontos de contato com o controle de constitucionalidade diante da coisa julgada.

Tanto é assim que o tema foi objeto de reflexão pelos Ministros Dias Toffoli³²⁶ e Luiz Fux³²⁷, os quais identificam que a situação concreta em julgamento pode se expandir para outras situações distintas, de maneira que seria necessário avaliar caso a caso para definir a alteração do regime tributário, fixando termo para demarcar os efeitos da decisão.

Isso porque, para se aplicar a modulação de efeitos, é necessário atribuir um marco temporal que melhor represente a segurança jurídica ou a estabilidade jurisprudencial que pretende preservar a instituição de novo modelo jurídico para determinada questão. Nesse caso, em especial, seria cessar os efeitos da coisa julgada obtida em ação individual, e instaurar a relação jurídico-tributária para se exigir a CSL.

Eventual fixação de publicação da ata de julgamento da ADI n. 15-2 representaria retroatividade da decisão judicial e provocaria risco sistêmico no ambiente tributário. O mesmo se daria para casos análogos nos quais houve modificação do entendimento sobre determinada matéria através de controle de constitucionalidade exercido pelo STF.

³²⁶ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE n. 949.927, Tema 881, p. 171-173; 175 do acórdão, p. 24-26 e 28 do voto do Min. Dias Toffoli.

³²⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE n. 949.927, manifestação do Min. Luiz Fux, p. 261:

“O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX – Ministro Alexandre, se Vossa Excelência me permite, aqui foi afirmado, em várias ocasiões, que isso vale pró e contra a Fazenda, pró e contra o contribuinte, só que essa tese da repercussão geral se submete a uma novidade de saber o efeito expansivo dos precedentes, se eles se conciliam com a segurança jurídica, é uma tese aplicável a todas as decisões em relação a todos os tributos que o Supremo já julgou. É preciso que nós tenhamos essa percepção de que a tese central, o Ministro Fachin destacou, é aplicável a todos os tributos. É uma rescisória, digamos assim, espontânea que pode ser aplicada em favor do contribuinte ou em favor da Fazenda”.

Nesse particular, entende-se que a alteração do posicionamento jurisprudencial como gatilho para instaurar uma nova ordem jurídica e alterar a situação de contribuintes que detêm coisa julgada em sentido favorável, requer observar mecanismos para garantir a máxima eficácia da decisão extinta ou cujos efeitos se encerraram³²⁸, como ocorre para as situações nas quais há edição de nova lei alterando o cenário jurídico entre o fisco e o contribuinte.

A corroborar esse entendimento para conferir a mesma eficácia temporal de nova norma e novo entendimento judicial, Tercio Sampaio Ferraz Junior analisa a irretroatividade da norma (lei) em paralelo à norma concreta (decisão judicial):

o princípio da irretroatividade, como agasalhado pelo CTN, conjugando o dispositivo do seu art. 146 com o do art. 100; sustenta-se que, à luz desses dispositivos da Lei Complementar, em especial nos termos do art. 146, a limitação imposta (obrigatoriedade do efeito *ex nunc* para as modificações introduzidas por decisão judicial nos critérios jurídicos utilizados pela Administração para lançamento) *abrangeria também as próprias decisões judiciais*, pois, diante delas, os administrados agem e efetuam negócios, como se o Estado falasse mediante uma única voz³²⁹.

No que tange à modificação, por mais sutil, quanto à coisa julgada, impõe insegurança jurídica às relações sociais, conforme demonstram³³⁰ as inúmeras

³²⁸ Voto do Ministro Edson Fachin no RE 949.297/CE: [...] “Consectário imediato da segurança jurídica na ordem tributária é a proteção da confiança depositada pelo contribuinte respaldada pelo instituto da coisa julgada. Ainda que se trate apenas de mera cessação automática da eficácia temporal da coisa julgada, como sustentado pela Fazenda Nacional, haverá uma alteração do entendimento deste Eg. STF; o que recomenda eficácia pró-futuro da decisão sob o risco de grave vulneração à confiança depositada pelos contribuintes na própria interpretação e aplicação de regras processuais pelos Tribunais Superiores”.

³²⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Irretroatividade e jurisprudência judicial. In: CARRAZZA, Roque Antônio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito ex nunc e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2009, p. 2.

³³⁰ Artigos publicados em sites jurídicos: RIBEIRO, Diego Diniz; MASSUD, Rodrigo G. N. **Igualdade para quem? Os temas 881 e 885 do STF**. Portal Jota. 09 maio 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/igualdade-para-quem-os-temas-881-e-885-do-stf-09052022>. Acesso em: 14 nov. 2023; MARINONI, Luiz Guilherme. **A coisa julgada tributária e o Supremo Tribunal Federal**. 30 mar. 2023. Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-30/luiz-guilherme-marinoni-coisa-julgada-tributaria-stf>. Acesso em: 14 nov. 2023; VITAL, Danilo. **Gilmar muda voto e admite que acórdão do STF derrube coisa julgada tributária**. Conjur. 20 nov. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-20/stf-retoma-julgamento-quebra-coisa-julgada-tributaria>. Acesso em: 14 nov. 2023; MIGALHAS. **STF não modula quebra de decisão tributária; veja opinião de advogados**. 9 fev. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/381315/stf-nao-modula-quebra-de-decisao-tributaria-veja-opinio-de-advogados>. Acesso em: 14 nov. 2023. Vídeos sobre o tema: QUINTANILHA, Gabriel. **O fim da coisa julgada em matéria tributária?** Tributologia. Disponível em: <https://www.bing.com/videos/riverview/relatedvideo?q=acabou+a+coisa+julgada+em+mat%c3%a9ria+tribut%c3%a9ria&mid=64E6861BE9125B87EF9E64E6861BE9125B87EF9E&FORM=VIRE>. Acesso em: 14

reportagens, artigos e comentários externando a preocupação e a desconfiança por parte do julgamento dos Temas 881 e 885, pois a sociedade já estava pacificada quanto à expectativa de imutabilidade da coisa julgada formada em decisão judicial³³¹.

Tanto é assim que, a própria PGFN precisou emitir nota³³² com perguntas e respostas para restabelecer confiança nas decisões retratadas no julgamento dos Temas 881 e 885, tendo em vista o sentimento de insegurança jurídica externado pela sociedade em seus segmentos jurídico, jornalístico e empresarial.

E não poderia ser diferente, pois o entendimento firmado para a CSL, que é marco importantíssimo quanto à força dos precedentes para o sistema brasileiro processual, irá influenciar situações análogas.

Importante considerar que, embora os Temas 881 e 885 não tenham transitado em julgado, tendo em vista que há embargos de declaração pendentes de julgamento, existem discussões sobre a aplicabilidade do entendimento neles firmado para outras discussões tributárias que tenham como pano de fundo a mesma situação jurídico-tributária, qual seja, a superveniência de decisão em precedente vinculante do STF em controle de constitucionalidade contrapondo-se a decisões judiciais transitadas em julgado em sentido oposto.

nov. 2023; BILHIM, Renata. **Morte da Coisa Julgada em Matéria Tributária**. 2023. Disponível em: <https://www.bing.com/videos/riverview/relatedvideo?q=acabou+a+coisa+julgada+em+mat%c3%a9ria+tribut%c3%a1ria&mid=9862BE506AA6900D162A9862BE506AA6900D162A&FORM=VIRE>. Acesso em: 14 nov. 2023.

³³¹ “No processo de tomada de decisão jurídica, são levadas em conta as expectativas sociais, políticas, econômicas, referentes a expectativas grupais da comunidade, mas são as expectativas jurídicas *stricto sensu*, que se referem às condições institucionais (normativas, legais e legitimantes), isto é, garantidoras daquelas expectativas, que acabam por prevalecer. Nesse sentido, as decisões jurídicas e, em último grau, decisões jurisdicionais não resolvem conflitos porque lhe dão uma solução, mas porque lhes põem um ponto final”. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Irretroatividade e jurisprudência judicial. In: CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito ex nunc e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2009, p. 4-5.

³³² “A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) vem a público fazer alguns esclarecimentos, reforçando seu compromisso com a transparência e com o amplo diálogo com a sociedade e a comunidade jurídica. A Corte Suprema, de maneira unânime, reafirmou a impossibilidade de que decisões em matéria tributária contrárias à Constituição Federal se perpetuem e causem, indefinidamente, injustos desequilíbrios à ordem econômica e à livre concorrência. No dia 8 de fevereiro de 2023, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento do RE 949.297 e do RE 955.227 (Temas n. 881 e n. 885 de repercussão geral, respectivamente), concluindo pela cessação da eficácia da coisa tributária em razão de precedente do STF em sentido contrário”. BRASIL. Governo Federal. Ministério da Fazenda. PGFN divulga nota sobre julgamento de efeitos da coisa julgada em matéria tributária. 10 fev. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/fevereiro/pgfn-divulga-nota-sobre-julgamento-de-efeitos-da-coisa-julgada-em-materia-tributaria>. Acesso em: 23 out. 2023.

Assim, embora alguns Ministros tenham notado a necessidade de firmar amplo debate quanto a essa forma de interferência na coisa julgada, consolidou-se o entendimento de que a publicação da ata de julgamento do feito ao se definir a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma tributária, é fato constitutivo de novo regime jurídico tributário para aqueles que detinham trânsito em julgado em sentido diferente. Desse modo, se houver majoração ou instituição de tributo antes suspenso, observar-se-á a anterioridade nonagesimal ou anual, a depender da espécie tributária em discussão no caso concreto.

Alexandre Alkmim Teixeira sugere modulação, a qual se reputa adequada, para garantir segurança e reduzir conflitos diante do novo sistema criado pelo STF:

Nada mais razoável, nesse sentido que, no julgamento dos Temas 881 e 885, fosse feita a modulação dos efeitos para dizer que apenas a partir destes julgamento é que a superveniência de decisão em sede de controle concentrado ou em repercussão geral tem o efeito de quebrar a decisão em controle difuso em sentido contrário [para concluir que] Deveria prevalecer, nesse sentido, por segurança jurídica daqueles que se fiaram no poder de uma decisão transitada em julgado, para não recolher o tributo, que somente após este posicionamento da Corte Constitucional é que os mesmos deveriam abandonar a decisão individual que lhes favorecia³³³.

Sente-se que a proposta firmada por Alexandre Alkmim Teixeira a preservar o sistema diante do posicionamento firmado pelo STF para o tema deveria ser a aplicação da modulação dos efeitos, conferindo-lhe o marco temporal do trânsito em julgado dos Temas 881 e 885 ou, ao menos, a publicação do acórdão dos embargos de declaração.

Ainda sob a premissa do processo constitucional, a pretexto de controle de constitucionalidade, verifica-se efetiva mutação constitucional, inclusive pela suposta isonomia entre controle difuso e controle concentrado, como forma de modificar o texto, propositadamente, para lhe atribuir outro sentido e, por consequência, outro efeito, em íntima relação com o art. 52, X, da CF/1988, enunciado que atribui ao Senado Federal a

³³³ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. A coisa julgada em matéria tributária e os efeitos nas relações jurídicas de trato continuado. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 37.

prerrogativa de suspender a execução total ou parcial de determinada norma reconhecida inconstitucional por decisão do STF em controle difuso³³⁴.

Nelson Nery Junior e Georges Abboud³³⁵ elucidam o conceito de mutação constitucional, demonstrando a situação de aceitação do instituto e situações que não são a melhor forma de se conduzir a estrutura normativa fundamental do país:

Quando existe congruência entre o texto normativo constitucional e a realidade, duas hipóteses se apresentam. A primeira consiste na circunstância de a realidade seguir a norma, configurando a validade normal do direito constitucional. A segunda consiste no fato de a norma seguir a realidade, configurando a reforma da Constituição. A mutação constitucional caracteriza uma incongruência entre as normas constitucionais, por um lado, e a realidade constitucional de outro.

Jadson Correia de Oliveira também apresenta o instituto:

Não se deve olvidar que toda a interpretação deve possuir limites e, no caso da mutação constitucional e da interpretação constitucional evolutiva, o limite deve ser o concreto, isto é, o enunciado. Não se deve atuar *contra legem*, bem como não se deve buscar uma interpretação que fuja da realidade na qual se encontra a sociedade ou que abarque conceitos que não encontram guarida no texto constitucional³³⁶.

Significa dizer que há mudança do significado original do texto, a qual, segundo José Afonso da Silva, “são mutações semânticas que transformam o sentido, o significado e o alcance da Constituição, sem lhe alterar o enunciado formal, sem mudar a letra do texto”³³⁷. Em virtude da semântica empregada no texto constitucional, há variáveis interpretações, mas espera-se prevalecer a que mais convirja para o conteúdo axiológico da CF/1988³³⁸.

³³⁴ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 183.

³³⁵ NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017, p. 867.

³³⁶ OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 42.

³³⁷ SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 241-242.

³³⁸ OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 42.

Assim, a pretexto de interpretar, preservar e defender o texto constitucional, determinadas técnicas podem resultar em modificação ou mutação, como instituindo um novo texto, reiniciando o processo interpretativo, mas com ideias e princípios que podem não refletir a intenção do povo, pois resultado de atuação jurisdicional, sem a participação popular externada pela atuação do Poder Legislativo.

Em sentido favorável à mutação constitucional, Nina Pinheiro Pencak analisa o voto do Min. Luís Roberto Barroso no Tema 885, quanto ao art. 52, X, da CF/1988, no que diz respeito à diferença de tratamento entre controle concentrado e difuso de constitucionalidade:

Para solucioná-lo, era crucial o reconhecimento da mutação constitucional do art. 52, X, como inequivocadamente feito pelo STF, quando do julgamento do RE 955.227. Isso porque, conforme já apontado, os diferentes tipos de efeitos das decisões proferidas pelo STF (em controle concreto ou abstrato) levam à existência ou não de vinculação automática do Poder Executivo, o que produzia consequências deletérias para as relações jurídicas tributárias³³⁹.

O assunto é relevante pois, no controle concentrado de constitucionalidade, os efeitos são *erga omnes* e vinculantes, ao passo que no controle difuso os efeitos, originalmente, são *inter partes*, embora se identifique nas Súmulas Vinculantes e nos recursos extraordinários julgados sob a repercussão geral, a aproximação dos efeitos do controle concentrado, mediante a ampliação dos efeitos do controle difuso³⁴⁰.

Assim, para aqueles que entendem pela coerência da mutação constitucional do art. 52, X, a ausência de vinculação da Administração Pública aos precedentes do STF formados em controle difuso de constitucionalidade, foi corrigida pelo STF no julgamento do Tema 885.

Sente-se que, a vinculação dos precedentes para a Administração Pública, além de súmula vinculante e controle concentrado de constitucionalidade e

³³⁹ PENCAK, Nina Pinheiro. Os temas 881 e 885 da repercussão geral: cessação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária e a mutação constitucional do art. 52, X, da Constituição. In: MENDES, Gilmar Ferreira; PINHEIRO, Victor Marcel (org.). **Súmulas, teses e precedentes** – estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2023, p. 696.

³⁴⁰ DELLORE, Luiz. **Estudos sobre coisa julgada e controle de constitucionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 365.

inconstitucionalidade – os quais têm expressa previsão constitucional³⁴¹ – deveria partir de emenda constitucional, de forma a ajustar o texto para valorizar e vincular os precedentes judiciais. Dessa forma, seria possível uma aproximação ao sistema de *stare decisis*, isto é, uma aproximação entre os modelos difuso e concentrado de constitucionalidade³⁴².

Diante disso, a pretensão de mutação constitucional foi rejeitada ao longo dos tempos conforme se vislumbra de proposta de voto na Reclamação n. 4.335³⁴³ e ADI n. 3406³⁴⁴, de maneira que, o que se identifica não é uma mudança sistemática dos fatos ou da situação social que justificasse uma nova análise do art. 52, X, da CF/1988, para ser trabalhado pela ótica de mutação constitucional. O que se vislumbra é a modificação de entendimento pelo STF, com a alteração da composição dos Ministros que outrora rejeitaram a proposta, mas que, no julgamento do Tema 885, foram convencidos pelos argumentos trazidos pela PGFN e pelo voto do Ministro Relator.

Independentemente da motivação, o efeito é de eficácia limitada das decisões, com ineficiência da Administração Pública, que exige do jurisdicionado apresentar ações individualizadas para garantir o resultado do precedente ao seu caso concreto, além de afastar eventual modulação de efeito, que restringe o completo aproveitamento do direito posto, quando esse fomento de contencioso tributário judicial poderia ser evitado com a parcimônia no uso da modulação de efeitos e o incentivo à PGFN, das Fazendas Estaduais e Municipais, em editar normas internas de dispensa de contestação e recurso.

³⁴¹ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 45, de 2004). Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

³⁴² DELLORE, Luiz. **Estudos sobre coisa julgada e controle de constitucionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 366-367.

³⁴³ Participaram do julgamento os Ministros Gilmar Mendes, Eros Grau, Sepúlveda Pertence, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio Mello. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Cármen Lúcia. Não votam os Ministros Luiz Fux e Dias Toffoli. Presidência da Ministra Ellen Gracie.

³⁴⁴ Em votação do plenário, impedidos os Ministros Luís Roberto Barroso e Dias Toffoli. Ausente, justificadamente, o Ricardo Lewandowski.

Conclui-se, assim, pela análise dos Temas 881 e 885, os quais, para efeitos do controle de constitucionalidade, há equiparação dos efeitos *erga omnes* e vinculantes das decisões prolatadas nas ações de controle concentrado àquelas proferidas em controle difuso com repercussão geral, a provocar a mutação constitucional do art. 52, X, da CF/1988.

Persiste, portanto, a polêmica em torno do assunto.

6.4 Aspectos sobre a ação rescisória e a influência dos precedentes formados nos Temas 881 e 885 de repercussão geral

A ação rescisória, quando confrontada com os efeitos do controle de constitucionalidade, requer a análise dos efeitos temporais da desconstituição de decisão transitada, da declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei e, por fim, a instauração de um novo regime jurídico para gerir as relações jurídicas. Para tanto, rememora-se Sacha Calmon Navarro Coêlho ao trazer as premissas necessárias à análise sob a ótica tributária:

A lei tributária não pode alcançar o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido (CF/1988, art. 5.º, XXXVI). E o art. 150, III, a, prescreve que não se podem cobrar, ou seja, exigir tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Contudo o nosso Direito Tributário prescreve não apenas a irretroatividade da lei, mas também das decisões administrativas e judiciais, aplicativas da lei.

Entre nós, não apenas a lei, mas todo o Direito Tributário está marcado pela irretroatividade (legislação, administração e jurisdição) em prol dos justicáveis, ao suposto de que o Direito muda continuamente, seja pela inovação legislativa, seja pela inovação de sua interpretação pelo Judiciário, seja pela alteração dos critérios de aplicação da lei pela Administração³⁴⁵.

Essas afirmações quanto à irretroatividade de normas e decisões provocam o interesse (e a necessidade) de se avaliar se o controle de constitucionalidade, quando dotado de efeitos *erga omnes* e vinculantes, interferirá em decisão transitada em julgado,

³⁴⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 184.

como se ação rescisória fosse, especialmente àquelas que garantiam o afastamento da exigência tributária da contribuição social sobre o lucro.

James Marins conceitua ação rescisória como ação de caráter exacional imprópria ou antiexacional imprópria, com a finalidade de vulnerar a autoridade da coisa julgada operada em sentença judicial de conteúdo tributário³⁴⁶. Consequentemente, se procedente a ação rescisória, haveria a desconstituição, com a retirada da decisão transitada em julgado no contexto jurídico-tributário entre as partes, afastando os efeitos produzidos pela decisão rescindida, inclusive com a possibilidade de se exigir o tributo não pago durante o período de vigência da decisão³⁴⁷.

No entanto, ao se concentrar nos casos concretos retratados, observa-se que não houve ajuizamento de ação rescisória, não obstante a União pudesse identificar dentro da situação jurídica que se pretendia rescindir, alguma das hipóteses autorizadoras, nos termos do art. 485 do CPC/1973³⁴⁸ vigente à época do trânsito em julgado das decisões, ou, ainda, o art. 966 do CPC/2015³⁴⁹, que o sucedeu.

³⁴⁶ SOUZA, James José Marins de. **Direito processual tributário brasileiro** – administrativo e judicial. 14. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2021, p. 703.

³⁴⁷ Sacha Calmon Navarro Coêlho entende, diversamente, que há limite material em direito tributário oponível ao cabimento da ação rescisória: “no que se refere à extinção da obrigação tributária em razão de decisão judicial transitada em julgado (coisa julgada formal e material), favorável ao sujeito passivo. Nessa hipótese, nem mesmo a ação rescisória – quando se tratar de interpretação da norma tributária, ou seja, de pura *quaestio juris* – tem o condão de fazer renascer um crédito tributário já extinto, pois a obrigação tributária (a relação jurídica) legalmente inexistente. Inexiste não porque a sentença rescindenda assim determinara, mas senão porque uma lei complementar da Constituição – lei material – determinou este efeito para a sentença definitiva: o fim da obrigação e do crédito tributário correspondente”. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 186.

³⁴⁸ BRASIL. Código de Processo Civil (1973). “Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: I – se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do juiz; II – proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente; III – resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei; IV – ofender a coisa julgada; V – violar literal disposição de lei; VI – se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou seja provada na própria ação rescisória; VII – depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável; VIII – houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença; IX – fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa; § 1º Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido. § 2º É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato”.

³⁴⁹ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: I – se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz; II – for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente; III – resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei; IV – ofender a coisa julgada; V – violar manifestamente norma jurídica; VI – for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser

Assim, os contribuintes titulares daquelas decisões transitadas em julgado guardavam expectativa de definitividade das conclusões (inconstitucionalidade da exigência da contribuição) e de seus efeitos (não incidência da contribuição enquanto respaldada pela Lei n. 7.689/1988), porque, além do trânsito em julgado, encerrou-se o prazo para a propositura de ação rescisória.

No entanto, outra hipótese de revisão de decisão transitada em julgado ainda se mostrava incipiente, relacionada à perspectiva de conferir ao controle de constitucionalidade a eficácia de juízo rescisório da decisão transitada em julgado ou ao menos a cessação dos efeitos da decisão.

Ou seja, começa a tomar forma a teoria de que o controle de constitucionalidade pode ter efeitos perante a coisa julgada, observadas as questões peculiares relacionadas a cada caso concreto. O ponto de partida para isso seria a previsão legislativa do CPC/2015 quanto à arguição de inconstitucionalidade dos fundamentos do título executivo.

Teresa Arruda Alvim e Maria Lúcia Lins Conceição³⁵⁰, quando tratam da ação rescisória pela perspectiva do Estado Democrático de Direito, ponderam os princípios da segurança jurídica e do acesso à justiça, para concluir que a ação rescisória seria medida necessária e adequada para superar a coisa julgada, pelo menos até o julgamento dos Temas 881 e 885 de Repercussão Geral do STF, em que o controle de constitucionalidade passa a ser considerado uma possível ferramenta para rescindir a decisão judicial até então imutável e de efeitos prorrogáveis no tempo.

Para o tema da CSL, o ponto nevrálgico seria identificar o momento em que a decisão transitada em julgado deixa de ter eficácia, seja por rescisão da decisão ou

demonstrada na própria ação rescisória; VII – obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável; VIII – for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos. § 1º Há erro de fato quando a decisão rescindenda admitir fato inexistente ou quando considerar inexistente fato efetivamente ocorrido, sendo indispensável, em ambos os casos, que o fato não represente ponto controvertido sobre o qual o juiz deveria ter se pronunciado”.

³⁵⁰ ALVIM, Teresa Arruda; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins. **Ação rescisória e querela nullitatis** – semelhanças e diferenças. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2022, p. 123: “A ação rescisória é uma ação autônoma de impugnação que visa, como regra, à desconstituição da coisa julgada que, com o trânsito em julgado, terá passado a revestir a decisão de mérito e que pode levar, em alguns casos, ao rejuízo da causa originária”.

cessação de seus efeitos, conforme analisado pelo Min. Dias Toffoli no Tema 881, com referência à doutrina do Min. Teori Zavascki:

Anote-se que a Corte, no julgamento da ADI n. 2.418/DF, reconheceu a constitucionalidade dos §§ 13 e 14 do art. 525 em comento, tendo o Ministro Teori Zavascki realçado que o mecanismo trazido pelos §§ 12 e 14 possui verdadeira eficácia rescisória.

Vale chamar a atenção para alguns pontos relacionados com o art. 525 do CPC/15, a fim de marcar algumas diferenças quanto à presente discussão.

No que diz respeito à presente discussão, cabe destacar que está em debate saber a partir de qual marco a decisão judicial inconstitucional deixa de ter eficácia apenas para o futuro. Isso é, não se discute, aqui, a eficácia dessa decisão em relação ao período anterior a tal marco.

De mais a mais, insta registrar que o art. 525, § 12 e 15, do CPC/15, não resolve todas as situações.

Paulo Mendes de Oliveira defende a inexistência de efeitos rescisórios pelo controle de constitucionalidade, isto é, argumenta pela necessidade de individualizar a identidade entre o núcleo essencial dos fatos julgados e dos fatos futuros, porque a norma jurídica concreta resultado do processo, no caso de relações de trato sucessivo, terá eficácia prospectiva. Se alterado o núcleo essencial, a decisão será inapta para as situações por ela não apreciadas, de maneira que serão excluídos de sua incidência os fatos jurídicos ocorridos após a mutação³⁵¹:

[...] não obstante a coisa julgada formada nas relações de trato continuado projete a sua eficácia a fatos jurídicos futuros, não há de se cogitar a sua incidência caso a nova relação não seja homogênea àquela efetivamente apreciada. Trata-se de uma característica fisiológica dessas relações jurídicas, conferindo às partes o direito de não se submeterem ao comando judicial, salvo se os novos fatos se subsumirem com perfeição ao quanto decidido judicialmente. Sendo diversos os fatos jurídicos futuros, simplesmente ocorre a fuga dos limites objetivos, proporcionando a ineficácia da decisão anterior em relação a tais fatos e, também, a inexistência de norma jurídica concreta dotada da autoridade da coisa julgada apta a regê-los³⁵².

³⁵¹ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente**: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. In: ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel; MARINONI, Luiz Guilherme. **Coleção o novo processo civil**. (coord.). São Paulo: RT, 2015, p. 148.

³⁵² OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente**: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. In: ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel; MARINONI, Luiz Guilherme. **Coleção o novo processo civil**. (coord.). São Paulo: RT, 2015, p. 149-150.

Nesta dissertação, no entanto, não se comunga desse entendimento. Reconhece-se que o núcleo essencial, no caso da CSL, foco dessa pesquisa, a decisão transitada em julgado declara, isto é, reconhece a ausência de relação jurídico tributária entre a União e o contribuinte para a exigência da CSL em razão de incompatibilidade da Lei n. 7.689/1988 com o texto constitucional. Além disso, as alterações legislativas que sucederam a Lei não alteraram a essência da exigência tributária, de maneira que não há que se falar em modificação do núcleo decisório e encerramento dos efeitos da coisa julgada.

Em suma, não houve alteração das circunstâncias fático-jurídicas, mas mudança de entendimento jurisprudencial, de maneira que não há norma nova para reger os fatos novos³⁵³, de forma distinta do ordenamento jurídico vigente à época do trânsito em julgado da decisão que afastou a exigência da CLS de determinados contribuintes. Diante disso, entende-se que a União (Fazenda Nacional) deveria observar as decisões transitadas em julgado ou instaurar nova divergência, por ação rescisória, com fundamento nas decisões em controle concentrado de constitucionalidade, tendo em vista que, à época, ainda não havia a repercussão geral para conferir efeitos *erga omnes* às decisões em controle difuso.

Isso se reflete na ausência de previsão constitucional e legal para que a decisão judicial em repercussão geral, em controle concentrado ou em controle difuso com efeitos *erga omnes*, se equipare a nova norma, com qualidade de desconstituir, flexibilizar ou encerrar os efeitos de decisão transitada em julgado.

³⁵³ A mudança jurídica por ação legislativa não apresenta divergência doutrinária ou jurisprudencial. Por exemplo, RE n. 83.225-SP, Rel. Min. Xavier Albuquerque, j. 03-05-1979: “A coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência. Embargos rejeitados”. No mesmo sentido: “5. Diante da releitura do preceito do art. 155, § 2º, inciso X, alínea ‘b’, da CRB/88, pelo Excelso Pretório, assim como da alteração normativa subsequente, trazida pelo acréscimo da alínea ‘h’ ao inciso XII do § 2º do art. 155 da CRB/88, a coisa julgada amparada na interpretação ultrapassada do primeiro dispositivo constitucional referido, anterior à modificação legislativa e à nova interpretação conferido pelo Excelso Pretório, não tem o condão de impedir que o Distrito Federal, com base nas inovações referidas e na legislação infraconstitucional compatível com estas, exija da agravante o pagamento de ICMS pela compra de derivados de petróleo em outro Estado da Federação. 6. Agravo de instrumento improvido”. 5. Agravo regimental DESPROVIDO. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ARE 831466 AgR, Rel. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 28-04-2015, Processo Eletrônico, DJe-089, Divulg 13-05-2015, Public 14-05-2015; Sob a ótima doutrinária, a nova lei gera uma nova causa de pedir, incitando nova demanda e decisão. MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada; a questão da relativização da coisa julgada. 2. ed. São Paulo: RT, 2010, p. 143.

O entendimento aplicado nos Temas 881 e 885 de repercussão geral inovou no regime jurídico, modificando, inclusive, os efeitos da coisa julgada relativos ao passado, que certamente precisam produzir efeitos de forma isonômica para ambas as partes: contribuintes e fisco, sob pena de provocar insegurança jurídica.

Não se pode desconsiderar que a Súmula 343 do STF (“Não cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”) também demonstra ter sido superada ou ao menos revisitada com o julgamento dos Temas 881 e 885, provocando intensa modificação no cenário jurídico de alteração de jurisprudência.

A Súmula indica o signo “tribunais” para apresentar a divergência de entendimento, sem exigir divergência entre STF e STJ ou, ainda, divergência no próprio Tribunal, entre turmas ou seções, por exemplo.

A partir desse mesmo panorama, de divergência de entendimento, foram julgados conflitos entre precedentes, de igual importância, resultando em temas de repercussão geral:

A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495) (Tese definida no RE 730.462, Rel. Ministro Teori Zavascki, j. 28-5-2015, DJE 177 de 9-9-2015, Tema 733)³⁵⁴. Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente (Tese definida no RE 590.809, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 22-10-2014, DJE 230 de 24-11-2014, Tema 136).

Os referidos precedentes analisaram questões análogas à discussão da existência de coisa julgada afastando a incidência da CSL, confrontando com precedente em controle concentrado de constitucionalidade. Para aquelas situações, impunha-se o

³⁵⁴ Nesse precedente paradigmático, ressalta-se voto do Min. Teori Zavascki: “[...] do efeito vinculante resultam as seguintes consequências típicas: [...] (b) essa decisão alcança os atos normativos de igual conteúdo daquele que deu origem a ela mas que não foi seu objeto, para o fim de, independentemente de nova ação, serem tidos por constitucionais ou inconstitucionais, adstrita essa eficácia aos atos normativos emanados dos demais órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo”.

ajuizamento de ação rescisória, ou pior, apresentava-se a divergência de entendimento como óbice à propositura da rescisória e preservação da coisa julgada.

Quanto ao Tema 139, RE n. 590.809³⁵⁵, destaca-se que a tese do contribuinte era de que a mudança de jurisprudência no Tribunal não elidiria a garantia da coisa julgada se protegida pelo prazo prescricional das ações rescisórias, confirmando a tese de que a coisa julgada é cláusula pétrea para oferecer segurança jurídica ao sistema legal do país³⁵⁶.

O Tema 360³⁵⁷ de repercussão geral do STF apresenta situação similar, em que há o ajuizamento de ação rescisória ou embargos à execução com fundamento no controle de constitucionalidade³⁵⁸, conforme se denota do trecho do acórdão:

8. Tanto o parágrafo único do art. 741 do CPC/73, quanto o § 1º do seu art. 475-L, com redação semelhante, vieram agregar às hipóteses de rescisão dos julgados, até então elencadas no art. 485 do CPC/73 e veiculáveis por ação rescisória, um novo mecanismo de oposição a sentenças com trânsito em julgado, cujo fundamento é um peculiar vício de inconstitucionalidade da sentença exequenda, consistente na sua contrariedade a decisão do STF em controle de constitucionalidade, vício esse cuja invocação pode se dar, conforme o caso, por ação autônoma de embargos à execução (art. 741, parágrafo único) ou por impugnação ao cumprimento da sentença (art. 475-L, § 1º). Em qualquer das hipóteses, as consequências são semelhantes: tanto a procedência da ação rescisória, como a procedência dos embargos à execução ou do incidente de impugnação inibem a prática dos atos executivos da sentença atacada e impõem a extinção do processo de execução. Aqui,

³⁵⁵ “Ementa: AÇÃO RESCISÓRIA VERSUS UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. O direito possui princípio, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões “ação rescisória” e “uniformização de jurisprudência”. AÇÃO RESCISÓRIA – VERBETE N. 343 DA SÚMULA DO SUPREMO. O Verbetes n. 343 da Súmula do Supremo deve ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda”. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 590809, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 22-10-2014, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito DJe 230, Divulg. 21-11-2014, Public 24-11-2014 TTJ VOL-00230-01 PP-00505.

³⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coisa julgada em matéria tributária. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 887.

³⁵⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 611.503, Rel. Min. Teori Zavascki. Redator do Acórdão Min. Edson Fachin, DJE 19-03-2019, Ata n. 31/2019, DJE n. 53, Divulg. 18-03-2019, p. 26.

³⁵⁸ CAMANO, Fernanda Donabella. A coisa julgada tributária e os julgamentos dos Temas n. 881 e n. 885. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (ago. 2023, São Paulo, SP). **Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**: desafios do sistema tributário – igualdade, legalidade e repartição de encargos. São Paulo: IBDT, 2023, p. 66.

as hipóteses de ineficácia da sentença exequenda estão expressamente limitadas pelo texto normativo (parágrafo único do art. 741 do CPC/73).

A crítica quanto à constitucionalidade dessa criação de impugnação de decisão transitada em julgado em fase de execução de sentença é observada por Humberto Dalla Bernardina de Pinho e Fabiana Marcello Gonçalves Maritoni, mediante fundamento na instabilidade institucional decorrente da revisão da coisa julgada nessa fase processual, após a oportunidade de recursos e ação rescisória, com contraditório e ampla defesa, uma postulação incabível em sede de execução³⁵⁹.

No mesmo acórdão, o Min. Luiz Fux pontua a importância do momento do trânsito em julgado da decisão em relação à declaração de inconstitucionalidade, ou seja, a decisão que se pretende preservar, com a rescisão ou o embargo da decisão individual transitada em julgado:

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX – É que o Código, Ministro Gilmar, criou uma hierarquia da força da jurisprudência a partir das decisões do Supremo. Num primeiro momento, a lei tem presunção de constitucionalidade. Uma vez declarada inconstitucional, ainda no curso do processo de conhecimento, pode-se alegar. Se a decisão transita em julgado primeiro e depois vem a declaração de inconstitucionalidade, aí tem de se propor ação rescisória com fundamento na declaração ulterior de inconstitucionalidade no período bienal, o que mantém uma certa segurança jurídica³⁶⁰.

Em relação ao cabimento da ação rescisória fundamentada na hipótese de mudança de entendimento do STF, Fernanda Donabella Camano critica o decidido pelos Temas 881 e 885, como forma de proteger a coisa julgada formada antes do julgamento que alterou a situação jurídica e fática entre fisco e contribuinte:

³⁵⁹ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAROTINI, Fabiana Marcello Gonçalves. Reflexões sobre a relativização da coisa julgada: a ação rescisória como meio legítimo para impugnar sentenças fundadas em orientações declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Eletrônica de Direito Processual** – REDP. Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 3, set.-dez. 2023, p. 299.

³⁶⁰ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE/611503. Assunto: Inexequibilidade do título/inexigibilidade da obrigação, controle de constitucionalidade, atualização de conta, expurgos inflacionários/ planos econômicos. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3858766>. Pág. 73 do v. acórdão. Acesso em: 14 nov. 2023.

Pensamos que a ação rescisória, seja aquela regrada pelo art. 966, inciso V (regime geral), seja pelo § 8º do art. 535 (regime especial), ambos do CPC, não é cabível se a decisão transitada em julgado foi prolatada em momento anterior ao precedente que lhe é contrário (ainda que esta afirmação vá de encontro à literalidade do referido § 8º). Isso porque, o pressuposto de admissibilidade da ação rescisória (não importa a qual regime esteja submetida, se o geral ou o especial) depende da violação manifesta à norma jurídica (no caso, ao precedente) porque, então, haveria vício a ser “corrigido” por esta via³⁶¹.

A existência desses precedentes, considerados superados para a realidade instaurada pelo julgamento dos Temas 881 e 885, confirmam que há um novo regime jurídico, derivado do sistema de precedentes, provocando efeitos rescisórios e de cunho automático, para decisões transitadas em julgado que constituíram direitos e obrigações às partes litigantes³⁶².

No que diz respeito aos efeitos rescisórios automáticos para as decisões judiciais do STF em controle de constitucionalidade, Claudio Xavier Seefelder Filho defende que a exigência de ação rescisória oneraria desnecessariamente os cofres públicos, provocando litigiosidade, impedindo o “gozo e exercício imediato de direito cancelado pelo STF e não submetido aos limites objetivos da coisa julgada”³⁶³.

Ademais, além de se cessar os efeitos automaticamente, o que está próximo do efeito rescisório diante do longo período que impactará na raiz da coisa julgada, inovou-se mais, indo além do pretendido pela parte interessada. Enquanto a PGFN toca no efeito rescisório do controle de constitucionalidade, que pleiteava a cessação dos efeitos da coisa julgada somente com efeitos prospectivos, o STF confere efeitos pretéritos à sua decisão, ao impor que a exigência da CSL respeitará a anterioridade nonagesimal, cujo prazo inicial de contagem dos 90 dias é o julgamento da ADI n. 15.

³⁶¹ CAMANO, Fernanda Donabella. A coisa julgada tributária e os julgamentos dos Temas n. 881 e n. 885. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (ago. 2023, São Paulo, SP). **Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**: desafios do sistema tributário – igualdade, legalidade e repartição de encargos. São Paulo: IBDT, 2023, p. 68.

³⁶² “O seu núcleo central, encampado pela unanimidade do colegiado, é no sentido de que os efeitos futuros do comando sentencial definitivo cessam, imediata e automaticamente, quando sobrevier decisão do STF em sentido contrário, por consistir uma nova situação capaz de fazer surgir nova relação jurídica, diversa daquela deduzida inicialmente na demanda individual”. CAMANO, Fernanda Donabella. A coisa julgada tributária e os julgamentos dos Temas n. 881 e n. 885. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (ago. 2023, São Paulo, SP). **Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**: desafios do sistema tributário – igualdade, legalidade e repartição de encargos. São Paulo: IBDT, 2023, p. 65.

³⁶³ SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 96.

A matéria, portanto, é controversa.

Ainda que a decisão do STF nos Temas 881 e 885 não tenha aplicado efeitos de rescisão da coisa julgada individual dos contribuintes, afastando completamente a decisão rescindida, os efeitos foram cessados em sentido desfavorável aos contribuintes, pois retroagiu o marco temporal do termo final da eficácia da coisa julgada ao ano de 2007, enquanto essa nova estrutura jurídica criada com o julgamento dos Temas ocorreu em 2023. Consequentemente, de 2007 a 2023, já haveria possibilidade de cobrança da CSL. Diante disso, a anterioridade nonagesimal seria insignificante perante esse lapso temporal tão expressivo em que se confiava na coisa julgada, de forma legítima.

Sem dúvida, garantiria maior preservação do sistema quando conferido ao contribuinte a anterioridade nonagesimal e anual, contados a partir da data do trânsito em julgado e, consequentemente, introdução do regime jurídico novo instituído pelos Temas 881 e 885, de modo a conferir ao contribuinte que detinha coisa julgada, o mesmo tratamento conferido quando há mudança de regime através de ato legislativo.

Isso porque, o julgamento dos Temas 881 e 885 de Repercussão Geral modifica um critério já consolidado quanto aos limites objetivos da coisa julgada em matéria tributária, em que o comando normativo concreto decorrente da decisão judicial ensejava:

- (i) se vinculada a relações jurídicas consumadas, a decisão se projetava para o passado;
- (ii) se vinculada a relações de trato sucessivo, a decisão se projetava para o futuro;
- (iii) se ação híbrida, com efeitos retroativos e prospectivos, ou seja, a decisão terá efeitos limitados quanto ao passado, para as relações jurídicas consumadas, que observará o prazo prescricional previsto no CTN, e efeitos futuros enquanto a situação fática não se modificar.

Em ambos os casos, os contribuintes tinham para si, como definitiva, a não incidência da CSL até que sobreviesse nova norma legislativa que modificasse a estrutura normativa da contribuição, superando o sistema da Lei n. 7.689/1988, gerando nova relação jurídico-tributária para exigir a contribuição. No entanto, o posicionamento do STF foi por autorizar a Fazenda Pública começar a exigir a contribuição a partir do

reconhecimento da constitucionalidade da exação, o que se deu com o julgamento da ADI n. 15-2, não obstante a existência de recurso repetitivo a afastar essa conclusão. Fez-se surgir a partir daí questionamento quanto à quebra de confiança no sistema de precedentes.

7 PARECERES DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

Conforme visto, há vários posicionamentos sobre a extensão e a delimitação da coisa julgada em razão de controle de constitucionalidade e de relações tributárias de trato sucessivo. Diante disso, vislumbra-se a existência de teses e de antíteses buscando a persuasão dos órgãos julgadores em determinado sentido.

Essa atuação direcionada da PGFN passa a ser um exemplo de ativismo jurídico bem-sucedido, ainda que contrário ao que se defende nessa pesquisa, persuadindo de forma estruturada e organizada, a tese jurídica adequada para possibilitar a cobrança de tributos declarados constitucionais pelo STF em momento posterior à decisão individual de contribuintes cuja coisa julgada foi formada em sentido contrário.

7.1 Análise dos pareceres como atos interpretativos de decisões judiciais: efeitos e limites

A PGFN, ao exercer a defesa da União, especialmente na produção de material interpretativo e orientativo da conduta dos contribuintes e da própria Administração Pública³⁶⁴, iniciou trabalho para defender ponto de vista pró-fisco e, com isso, provocar pronunciamento jurisdicional por pareceres normativos (sobretudo os Pareceres PGFN n. 492/2011 e n. 2.449/2012³⁶⁵, sustentando ser desnecessária a propositura de demanda judicial (como ações rescisórias, se ainda cabíveis) para superar a coisa julgada em matéria tributária.

Para melhor compreender a estrutura e a forma intencional a ser alcançada pela PGFN com os Pareceres, rememora-se que todo ato praticado no exercício da função administrativa é ato da Administração Pública. E, nessa qualidade, há classificação para

³⁶⁴ Portaria AGU n. 1.547/2008. “Art. 6º. Os órgãos de representação judicial da União intimados a dar cumprimento a determinações judiciais remeterão cópia da decisão, sentença ou acórdão e dos documentos necessários à sua correta interpretação, acompanhados das informações pertinentes, inclusive de sua manifestação sobre a exequibilidade da decisão, à Consultoria Jurídica da pasta responsável pela sua implementação ou, quando o cumprimento couber a órgão ou autoridade local, ao NAJ competente, que orientará os órgãos e autoridades assessorados a respeito do exato cumprimento do decidido”.

³⁶⁵ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 26; 39-41.

identificar a forma e os efeitos dos atos administrativos. Sob a orientação de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, destaca-se que os pareceres são atos de conhecimento, opinião, juízo ou valor, isto é, não “expressam uma vontade e que, portanto, também não podem produzir efeitos jurídicos”³⁶⁶.

Não é possível entender a intenção, o que pretende a União como manifestação de vontade. Pareceres não podem configurar manifestação de vontade, apenas, consolidar opinião sobre entendimento jurídico decorrente de ação judicial. Trata-se de verdadeira interpretação para orientar o órgão internamente e na conduta judicial. Todavia, não produzem efeitos imediatos, pois não são atos normativos de efeito complementar de legislação de natureza jurídica superior, tal como o são as instruções normativas e as portarias.

Por consequência, os atos emanados da PGFN não podem ter natureza e efeitos distintos, pois incluídos na mesma classificação, representam ato administrativo, já que a PGFN está inserida no Poder Executivo, no Ministério da Fazenda (Lei n. 2.642/1955³⁶⁷), com função estritamente delimitada, de consultoria e representação do Poder Executivo, em conjunto com a AGU, ao qual é jurídica e tecnicamente subordinada (Lei Complementar n. 73/1993 – Lei Orgânica da Advocacia Geral da União)³⁶⁸.

Necessário, no entanto, extrair a orientação do órgão para direcionar a atuação de seus servidores, de forma a garantir o posicionamento institucional³⁶⁹, compatibilizando o binômio autonomia e responsabilidade funcional. O procurador público deve, afinal, ter condições de atuar ativamente no contencioso tributário, mas também observar os

³⁶⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 232.

³⁶⁷ BRASIL. Lei n. 2.642/1955. “Art. 1º. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, denominação que passa a ter a Procuradoria Geral da Fazenda Pública, diretamente subordinada ao Ministro de Estado, é o órgão de consulta jurídica do Ministério da Fazenda, de exame e fiscalização dos contratos que interessem à receita da União, de apuração da dívida ativa federal e sua inscrição para fins de cobrança judicial, e de cooperação com o Ministério Público da União junto à justiça comum, além das demais atribuições definidas nesta lei”.

³⁶⁸ DA SOLLER, Fabrício. Redução da litigiosidade no sistema judicial brasileiro: o caso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 673.

³⁶⁹ Sobre atos declaratórios do Procurador Geral da Fazenda Nacional visando reduzir a litigiosidade: DA SOLLER, Fabrício. Redução da litigiosidade no sistema judicial brasileiro: o caso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 670-672.

entendimentos que garantem o dispêndio de energia e de recursos em questões de prognóstico indefinido ou sem entendimento conclusivo em sentido contrário, seja de precedentes vinculantes ou não (art. 19 da Lei n. 10.522/2002)³⁷⁰.

Por certo, os atos da PGFN produzem efeitos internos, servem para orientar e otimizar a atuação dos servidores, direcionando o contencioso por meio das Notas SEI (Sistema Eletrônico de Informações), as quais, periodicamente, dão diretrizes sobre

³⁷⁰ BRASIL. Lei n. 10.522/2002. “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019). I – matérias de que trata o art. 18; II – tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019) III – vetado, IV – tema sobre o qual exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; V – tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade; (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019) VI – tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019) a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019) b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019) VII – tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019) § 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente: (Redação dada pela Lei n. 12.844, de 2013) – reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, hipóteses em que não haverá condenação em honorários; ou (Incluído pela Lei n. 12.844, de 2013) II – manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Incluído pela Lei n. 12.844, de 2013) § 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório. §§ 3º, 4º, 5º, 6º e 7º revogados § 8º O parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que examina a juridicidade de proposições normativas não se enquadra no disposto no inciso II do *caput* deste artigo. (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019) § 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do *caput* deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexistir outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019) § 10. O disposto neste artigo estende-se, no que couber, aos demais meios de impugnação às decisões judiciais. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019) § 11. O disposto neste artigo aplica-se a todas as causas em que as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional devam atuar na qualidade de representante judicial ou de autoridade coatora. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019) § 12. Os órgãos do Poder Judiciário e as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão, de comum acordo, realizar mutirões para análise do enquadramento de processos ou de recursos nas hipóteses previstas neste artigo e celebrar negócios processuais com fundamento no disposto no art. 190 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019) Vide Lei n. 14.057, de 2020) § 13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019).

temas da lista de dispensa de contestação e recurso, uma medida louvável, de gestão processual e redução de litigiosidade, com melhor aproveitamento dos recursos públicos.

E esse caráter orientativo, mas também vinculante aos componentes do órgão estatal, já foi objeto, inclusive, de consulta à própria PGFN, conforme observa Fabrício da Soller, ao mencionar o teor e a eficácia do Parecer PGFN/PGA2683/2008:

[...] os atos declaratórios vinculavam não só a Receita Federal na sua atividade de constituição do crédito tributário, mas também as fontes pagadoras, que passaram a estar dispensadas da retenção dos tributos nas hipóteses abarcadas pelos atos declaratórios. Firmou-se ainda o entendimento de que a atividade de cobrança administrativa e judicial da dívida ativa da União pela PGFN também estava vinculada aos atos declaratórios, o que não decorria expressamente da lei. A premissa utilizada nesse Parecer foi a de que todos esses atores – a Receita Federal na constituição do crédito tributário, a PGFN na cobrança do crédito e a fonte pagadora na atividade de retenção do tributo – faziam parte de um mesmo sistema, o qual deveria funcionar de forma harmônica³⁷¹.

Por meio do Parecer, percebe-se que a PGFN reconhece o caráter vinculante para os seus vinculados e subordinados, tendo em vista o caráter interpretativo, formativo e orientativo dos atos praticados pelo órgão diretivo para o melhor desempenho do serviço público.

No entanto, os atos administrativos da PGFN não guardam pertinência com a criação de direitos e obrigações, assim como atos normativos ou decisões judiciais de efeitos vinculantes, como quer fazer crer a instituição no tocante aos Pareceres PGFN n. 1.277/1994, n. 492/2011 e n. 2.449/2012, em estudos produzidos e direcionados para possível retomada da cobrança de tributos pela Administração Fazendária em relação aos contribuintes que possuem decisão transitada em julgado a resguardá-los da exigência de determinada exação, *in casu* CSL.

O art. 8º do Anexo I do Decreto n. 7.050/2009, vigente à época e correspondente atualmente ao Decreto n. 11.344/2023³⁷², que trata da estrutura regimental do Ministério

³⁷¹ DA SOLLER, Fabrício. Redução da litigiosidade no sistema judicial brasileiro: o caso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 676.

³⁷² Atual redação legislativa: Art. 20. À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, técnica e juridicamente subordinada ao Advogado-Geral da União e administrativamente subordinada ao Ministro de Estado da

da Fazenda, reproduz o texto do art. 1º do Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria n. 257/2009, a dispor como competência do Procurador Geral da Fazenda Nacional

fixar, no âmbito do Ministério da Fazenda, a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos a serem uniformemente seguidos em suas áreas de atuação e coordenação, quando não houver orientação normativa do Advogado-Geral da União.

Diante disso, a PGFN traz dentre seus argumentos para justificar a possibilidade de exigência da CSL a Lei Complementar n. 70/1991³⁷³, a qual, mesmo sendo a espécie normativa mais adequada para instituir a contribuição social, não foi promulgada para substituir a incidência tributária instituída pela Lei n. 7.689/1988, isto é, não modificou a relação jurídica analisada pelo Poder Judiciário quando reconhecida a inconstitucionalidade da exigência tributária e o trânsito em julgado em favor do contribuinte.

Dessa forma, não é claro nem inquestionável o argumento da PGFN para justificar a alteração do estado das coisas ou da situação jurídica visando corroborar a necessidade de se revisar a decisão judicial transitada em julgado ou modificar seus efeitos. Inclusive, no tocante à Súmula 239 do STF, tendo em vista que a análise da constitucionalidade da norma que garantiu aos contribuintes a não incidência da CSL não restringiu o exercício, pois fundamentada na inconstitucionalidade da Lei n. 7.689/1988, não superada pelas mudanças legislativas supervenientes³⁷⁴.

Nesse aspecto, foi prudente Fabricio Da Soller, ao comentar o Parecer PGFN/PGA206/2009 em que a Procuradoria já estava incitada a provocar a criação e a modulação de efeitos, a exemplo do STF. O autor argumenta a impossibilidade dessa pretensão, tendo em vista as limitações de atos declaratórios³⁷⁵.

Fazenda, compete: XVI – realizar a revisão final da técnica legislativa e emitir parecer conclusivo sobre a constitucionalidade, a legalidade e a compatibilidade com o ordenamento jurídico das propostas de atos normativos;

³⁷³ A Lei Complementar n. 70/1991 institui contribuição para financiar a Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.

³⁷⁴ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 33-35.

³⁷⁵ DA SOLLER, Fabrício. Redução da litigiosidade no sistema judicial brasileiro: o caso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos**

Diante disso, conclui-se que os atos da PGFN não possuem qualidade ou efeito normativo que possa impor direito ou obrigação, sobretudo a interpretação de decisões judiciais a ponto de instituir ou reinstituir obrigação tributária para contribuinte, especialmente àquele detentor de decisão judicial transitada em julgado em sentido oposto ao pretendido pela Fazenda Nacional.

Rememorando a questão relacionada ao princípio da confiança, em sendo a PGFN órgão público, vinculado à União Federal, espera-se atuação esmerada, baseada nos princípios da administração pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37 da CF/1988).

Nesse aspecto, correlacionando a conduta da Procuradoria da Fazenda Nacional, enquanto parte do Poder Público, e o princípio da confiança, ressalta-se o posicionamento de Aliomar Baleeiro:

[...] o fato indutor da confiança é criado pelo Estado ou por órgãos públicos estatais. Essa a peculiaridade mais relevante, da qual serão deduzidas as demais, decorrentes da obrigatoriedade dos atos administrativos e da vinculatividade resultante dos atos estatais em geral. À vista da violação da confiança ou da ameaça de fazê-lo o cidadão volta-se contra o próprio Estado, para exigir a proteção da confiança por ele gerada³⁷⁶.

7.2 Pareceres n. 492 e n. 2.449 da PGFN como fomento dos Temas 881 e 885

O raciocínio estruturado pela PGFN buscou viabilizar, no caso concreto da CSL, estrutura jurídica que permitisse lançar e/ou cobrar a contribuição desde o julgamento da ADI n. 15-2³⁷⁷, que confirmou a constitucionalidade da lei instituidora da CSL, afastando

tribunais superiores e administrativos – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 677.

³⁷⁶ BALEEIRO, ALIOMAR. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 356.

³⁷⁷ Do Parecer, destaque-se: “9. Cumpre também, noticiar o entendimento do Procurador-Regional da Fazenda Nacional em Pernambuco Dr. ANTÔNIO GALVÃO CAVALCANTI FILHO, exposto no Ofício PRFN/PE n. 406/92, no sentido de que, tornando-se mansa e pacífica a jurisprudência que reconhece a constitucionalidade da legislação da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, verificar-se-ia mudança no estado de fato em relação jurídica de trato sucessivo, hospedada no art. 471, I, do Código de Processo Civil, não havendo de antepor, na matéria, a couraça impermeável da coisa julgada, **passando a ter, pois, fomento jurídico a cobrança da exação, independentemente de ação rescisória, ressalvados os efeitos jurídicos dos fatos efetivamente consumados.** [...] 16. **Desse modo, penso que seria do interesse público o lançamento de créditos da Contribuição Social sobre o Lucro em relação ao BRB e a conseqüente cobrança administrativa, ocasião em que seria expresso o**

a necessidade de lei complementar, sob a forma de controle de constitucionalidade concentrado.

Nesse contexto, a Fazenda Nacional, enquanto Receita Federal, é representada por seus auditores fiscais ou delegados os quais, ao atuarem em juízo, têm representação pelos Procuradores da Fazenda Nacional. Coube a eles a construção de argumentação para legitimar a cobrança de CSL dos contribuintes que detinham coisa julgada, afastando a contribuição, exercendo o que se entende por ativismo jurídico³⁷⁸ para modificar o posicionamento dos tribunais, em especial o do STF, inicialmente quanto à constitucionalidade da Lei n. 7.689/1988, e, depois, no intuito de superar a coisa julgada individual.

O primeiro movimento da PGFN veio com Parecer n. 1.277/1994, mesmo ano do julgamento do RE n. 138.284/CE, que decidiu pela constitucionalidade da CLS, criando um gatilho para o argumento da Fazenda Nacional, qual seja, “as alterações da legislação e da jurisprudência justificam o lançamento fiscal”³⁷⁹.

Nesse sentido, transcreve-se a ementa do Parecer n. 492:

PARECER PGFN/CRJ/N 492/2011 DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURÍDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO, TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR

entendimento da Administração da não prevalência da coisa julgada em benefício do BRB, diante de alterações nos fatos e nas normas, e tendo em vista, ainda, que a relação jurídica de tributação da Contribuição Social sobre o Lucro é continuativa, incidindo, na espécie, o art. 471, I, do CPC. 17. Sofrendo o contribuinte a notificação dos lançamentos pertinentes, poderá anuir com argumento de que não seria beneficiado, no caso, com a exceção da coisa julgada, pagando os créditos decorrentes, ou poderá impugnar os lançamentos até esgotar a via administrativa, sendo-lhe facultado o acesso ao Poder Judiciário para ver esclarecido o real alcance do Acórdão transitado em julgado do Tribunal Federal da 1ª Região, tendo em vista que a matéria não se mostra assentada” (destacamos).

³⁷⁸ Expressão construída por Renato Lopes Becho como contraponto do “ativismo judicial”, por considerar a atuação de advogados públicos e privados, além de outras personagens atuantes no sistema jurídico processual, como responsáveis pela influência e formação das decisões judiciais em determinados sentidos. BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da estrita legalidade**. São Paulo: RT, 2021, p. 244-248.

³⁷⁹ CAMANO, Fernanda Donabella. A coisa julgada tributária e os julgamentos dos Temas n. 881 e n. 885. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (ago. 2023, São Paulo, SP). **Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual: desafios do sistema tributário – igualdade, legalidade e repartição de encargos**. São Paulo: IBDT, 2023, p. 65.

O TRIBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS.

1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de urna dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária. 2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte. 3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias. 4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido. 5. Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.

Como ressaltado por Fernanda Camano:

O núcleo central do parecer é a sustentação do argumento de que os efeitos futuros do comando sentencial definitivo cessam, imediata e automaticamente, quando sobrevier uma decisão do STF em sentido contrário, por consistir em outra situação capaz de fazer surgir nova

relação jurídica, diversa daquela deduzida inicialmente na demanda individual³⁸⁰.

Essa linha argumentativa aprofundou-se em trabalho acadêmico produzido por Procurador da Fazenda Nacional corroborando os fundamentos do Parecer, conforme se vislumbra do entendimento de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho³⁸¹, ao defender que a decisão proferida após e contrariamente à jurisprudência assentada no STF seria rescindível, inclusive para afastar violação ao princípio constitucional tributário da isonomia e a confiança no Poder Judiciário.

Claudio Xavier Seefelder Filho argumenta em favor da postura da PGFN à observância dos princípios da segurança jurídica (art. 5º da CF/1988) em contraponto à irrevogabilidade da coisa julgada (art. 5º, XVI, da CF/1988), ao princípio da igualdade (art. 5º, I, da CF/1988), ao princípio da capacidade contributiva e isonomia tributária (art. 145, § 1º e art. 150, II, da CF/1988), ao princípio da livre-iniciativa e livre concorrência (art. 170, IV, da CF/1988), e ao princípio da neutralidade tributária (art. 146-A da CF/1988).

No entanto, o parecer e os argumentos externados pelo Procurador da Fazenda Nacional³⁸² conflitam com o entendimento do STJ, de se preservar a coisa julgada pró-contribuinte, além de provocar questionamentos quanto à legitimidade da PGFN para expedir ato interpretativo com efeitos vinculantes e delimitativos de efeitos de decisões judiciais transitadas em julgado para conferir incidência tributária da CSL.

Em outras palavras, a PGFN inicia, com a edição-publicação de Parecer, uma nova roupagem jurídica para os efeitos das decisões judiciais em regime de precedente qualificado, um marco para seu projeto de convencimento quanto à interpretação do impacto de decisões judiciais na coisa julgada individual obtida favoravelmente pelo

³⁸⁰ SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 39-40.

³⁸¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Ação rescisória em matéria constitucional tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo judicial em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 1995, p.113-122.

³⁸² Destaque-se trecho do Parecer PGFN/CRJ n. 1.277/1994 sobre a mudança da situação de direito com base em alteração legislativa, argumento a ser utilizado para decisão judicial em controle de constitucionalidade: “[...] tendo havido alterações das normas que disciplinam a relação tributária continuativa entre as partes, não seria cabível, no caso, a alegação da exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas, sendo do interesse público o lançamento e a cobrança administrativa ou judicial dos créditos decorrentes”.

contribuinte. A PGFN defende, ainda, a dispensabilidade do Poder Judiciário para regulamentar as situações jurídico-tributárias em conflito, como se o seu ato institucional interpretativo fosse capaz de relativizar a coisa julgada e instituir um novo regime jurídico tributário.

A pretensão da PGFN é atribuir força de lei ao seu parecer, de modo que os contribuintes que detinham coisa julgada tivessem afastada a relação jurídico-tributária relacionada à CSL, isto é, a decisão que os embasasse seria, imediatamente, considerada inconstitucional, portanto, lhes seria imposto o pagamento da indigitada contribuição, dispensando, inclusive, a intervenção do Poder Judiciário³⁸³. Trata-se, por evidente, de afronta direta ao princípio da legalidade.

Observa-se que não há legitimidade para extrapolar a eficácia dos atos declaratórios dos órgãos administrativos, sob pena de malferir o sistema e a segurança jurídica. Diante disso, adequada a análise de Fabricio Da Soller ao se referir à alteração legislativa para justificar a atuação ou a dispensa de atuação pela PGFN:

Em que pese caber ao Procurador-Geral a atribuição de dirigir e orientar as atividades das unidades que lhe são subordinadas, bem como expedir atos normativos, nos termos do art. 82 do Regimento Interno da PGFN (BRASIL, 2014b), há maior segurança jurídica quando há política pública bem delineada em lei. E essa segurança não diz respeito somente aos servidores públicos em face de órgãos de controle, mas também diz respeito aos particulares, os quais passam a ter uma maior previsibilidade de que aquelas normas não serão alteradas a qualquer tempo por atos normativos infralegais, pois qualquer alteração passa a depender da aprovação do Congresso Nacional³⁸⁴.

Quando se retoma o marco temporal indicado no Parecer PGFN n. 942, observa-se o decidido no julgamento da Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n. 664.567, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, cujo ponto crucial é a data em que se passa a exigir a demonstração formal e fundamentada da repercussão geral para os acórdãos publicados a partir de 3 de maio de 2007, quando as alterações regimentais

³⁸³ SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 146.

³⁸⁴ DA SOLLER, Fabrício. Redução da litigiosidade no sistema judicial brasileiro: o caso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023, p. 685.

imprescindíveis à execução da Lei n. 11.418/2006 entraram em vigor, trazendo os precedentes qualificados pela repercussão geral.

Isso porque, os julgamentos realizados em repercussão geral possuem duas características capazes de modificar o estado de direito: a objetividade e a definitividade. A objetividade é característica de resolução, “sem qualquer apego a dados subjetivos da demanda concreta”, enquanto a definitividade se relaciona com a “palavra final da Suprema Corte sobre a questão constitucional apreciada”³⁸⁵.

Assim, acolheu-se para o movimento da PGFN de justificar alteração de posicionamento tributário perante o Poder Judiciário, inclusive para modificar o que já estava consolidado por decisão transitada em julgado, com fundamento de que há injustiça a ser corrigida. Esse é o argumento de Paulo Mendes de Oliveira:

Definindo que a proteção da coisa julgada é um instrumento necessário de concretização da segurança jurídica no Estado Constitucional, devendo ser tido como premissa, como regra geral, não se perca de vista que a estabilidade das decisões judiciais decorreu de uma ponderação entre a ampla impugnabilidade das decisões, a fim de evitar a perpetuação de injustiças, e a necessidade de proporcionar estabilidade jurídica, pondo fim às discussões judiciais. Diante de tal cotejo, prevaleceu o segundo caminho, como regra necessária a tornar possível o discurso jurídico como discurso prático³⁸⁶.

O autor aprofunda sua pretensão argumentativa a justificar a revisão de matéria decidida na esfera judicial de forma definitiva: “o que parece fundamental é que haja hipóteses bem delineadas pelo legislador ordinário de superação da coisa julgada, de maneira a preservar a segurança jurídica em um espectro mais amplo” para abarcar situações de flexibilização atípica (sem previsão legal), como forma de garantir a revisão no caso de situações aparentemente injustas³⁸⁷.

A jurisprudência do STF já estava sendo construída para identificar situações de modificação ou cessação de efeitos da coisa julgada, o que se depreende do histórico de

³⁸⁵ Parecer n. 492/2011, Item 34, p. 13.

³⁸⁶ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente**: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. In: ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel; MARINONI, Luiz Guilherme (coord.). **Coleção o novo processo civil**. São Paulo: RT, 2015, p. 31.

³⁸⁷ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente**: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. In: ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel; MARINONI, Luiz Guilherme (coord.). **Coleção o novo processo civil**. São Paulo: RT, 2015, p. 57.

julgamentos paradigmáticos citados nos acórdãos dos Temas 881 e 885, por exemplo, o julgamento da ADI n. 2418 de relatoria do Min. Teori Zavascki.

Em seguida, destaca-se trecho da ADI n. 2418, que demonstra a influência do consequencialismo no convencimento dos Ministros em determinado sentido, cuja consequência seria afastar novas ações, *in casu*, ações rescisórias perante o resultado do julgamento pelo STF quanto a títulos judiciais formados com base em entendimento inconstitucional:

No que se refere ao parágrafo único acrescentado ao art. 741 do CPC, alegou não tratar-se (sic) 'de nova hipótese de rescisão do julgado, mas tão-somente de impedimento de que atos inconstitucionais produzam efeitos igual e necessariamente contrários à Constituição Federal' (fl. 70), já que 'o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou em interpretação ou aplicação tidas por incompatíveis com a Constituição Federal constituem, à luz do nosso direito constitucional, títulos inexigíveis por excelência' (fl. 71).

Desse modo, o dispositivo tem como escopo preservar o Poder Judiciário de milhões de ações rescisórias ao impedir a produção de efeitos de atos inconstitucionais, a fim de assegurar economia processual e eficiência da prestação jurisdicional³⁸⁸.

Fernanda Donabella Camano analisa o Parecer n. 492 ressaltando que a conduta da PGFN insiste em afirmar que a mudança de posicionamento do STF, combinada com a publicação do Parecer, legitima, inclusive, os lançamentos já efetuados para a exigência da CSL dos contribuintes que possuíam decisão com trânsito em julgado:

Portanto, segundo o parecer, o Fisco está autorizado a lançar a CSLL a partir do trânsito em julgado da decisão do STF em sentido contrário ao entendimento exarado nos casos individuais; todavia, se o Fisco não efetuou o respectivo lançamento até a data da publicação do Parecer PGFN n. 492/2011, não poderá fazê-lo alcançando fatos pretéritos, somente os posteriores à sua publicação³⁸⁹.

³⁸⁸ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 2418 Rel. Min. Teori Zavascki. DJE 17-11-2016, Ata n. 175/2016, DJe n. 243, Divulg. 16-11-2016.

³⁸⁹ CAMANO, Fernanda Donabella. A coisa julgada tributária e os julgamentos dos Temas n. 881 e n. 885. *In*: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (ago. 2023, São Paulo, SP). **Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**: desafios do sistema tributário – igualdade, legalidade e repartição de encargos. São Paulo: IBDT, 2023, p. 66.

Ainda que a decisão judicial seja uma resposta à provocação das partes, pretendendo definir questão controversa, trabalhada juridicamente para obter posicionamento em determinado sentido, percebe-se que, na análise da coisa julgada sob a ótica do controle de constitucionalidade em matéria tributária, o STF desenvolveu entendimento além do pretendido pela PGFN. Isso porque, conferiu às decisões produzidas para os Temas 881 e 885, extensão jurídica para a exigência da CSL em clara postura ativa, ou ainda, de ativismo jurídico, conforme denomina Renato Lopes Becho, ou ativismo judicial, segundo João Paulo Melo do Nascimento:

Se a judicialização é um fato do Constituinte, o ativismo judicial é uma escolha do julgador. Trata-se de uma postura proativa de interpretar a Constituição, conferindo-lhe um alcance máximo. Dá-se uma concretude maior ao texto constitucional, extraindo dele consequentes não previstos expressamente³⁹⁰.

Para se atribuir o efeito pretendido pela PGFN houve inquestionável e eficaz trabalho argumentativo, pois, conforme reconhece Claudio Xavier Seefelder Filho³⁹¹, não há dispositivo legal a regular a eficácia das decisões judiciais que disciplinam relações jurídicas futuras ante o impacto de superveniente precedente do STF em sentido contrário.

No entanto, o STF aplicou critério temporal ainda mais gravoso ao contribuinte, ao conferir apenas a anterioridade para a exigência da CSL, cujo marco inicial foi considerado a publicação da ata de julgamento da ADI n. 15, que julgou constitucional a instituição da CSL por lei ordinária e, por consequência, além do impacto jurídico, resultou em impacto social, conforme mencionado pela necessidade de se editar nota para reestabelecer a segurança jurídica, a confiança na PGFN e nas decisões do STF.

³⁹⁰ NASCIMENTO, João Paulo Melo do. **Ativismo judicial no sistema tributário nacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 45-46.

³⁹¹ “A ausência de norma não impede o debate nem cria presunções em um sentido ou em outro. Na ausência de norma expressa, os operadores do direito devem buscar uma solução harmônica do problema com a análise dos princípios constitucionais relevantes para o deslinde dessa relevante questão jurídica”. SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022, p. 97.

8 CONCLUSÃO

Embora os acórdãos analisados não esgotem a análise integral dos pontos que envolvem a influência do controle de constitucionalidade na concretude da coisa julgada, verifica-se que o STF mensurou institutos dotados de garantia e proteção constitucional, concluindo pela supremacia, ao menos para a discussão em concreto, dos princípios da isonomia e da livre iniciativa, para garantir um suposto regime tributário igualitário para as pessoas jurídicas que apresentem a qualidade de contribuintes para CSL.

A nomenclatura empregada no resultado dos julgamentos – flexibilização, quebra ou cessação de efeitos – indica a técnica e o resultado pretendidos, inclusive para se aplicar a casos análogos, em razão da nova ordem jurídica ter sido construída em regime qualificado de precedentes, orientação jurisdicional de efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes*.

A questão principal observada ao longo da pesquisa e orientadora da conclusão obtida é de que várias nuances deixaram de ser consideradas na formação da decisão produzida nos Temas 881 e 885. Dessa maneira, a ponderação de princípios escolhida para prevalecer em questões semelhantes não guardará os mesmos efeitos para aquelas situações em que a coisa julgada seja influenciada por decisão favorável ao contribuinte, construída com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, pois obscura a superação de modulação de efeitos que restrinja o aproveitamento do crédito tributário, gerado com o afastamento da norma tributante.

Seria, portanto, necessário, ajuizar-se ação rescisória para revisar os efeitos pretéritos, aqui entendidos como a possibilidade de se exigir a CSL para fatos geradores ocorridos antes do julgamento dos Temas 881 e 885, visto que ambos estão inovando na ordem jurídica. Desse modo, a partir desses julgamentos, seria possível definir que cessam os efeitos futuros de decisão passada em julgado em uma relação de trato sucessivo, pois a decisão judicial começa a ser considerada como alteração de estado de direito.

Ainda que neste trabalho se convença melhor da argumentação que privilegia preservar a coisa julgada e a estabilidade do sistema, por entender que o exercício do direito de acesso à justiça é faculdade do contribuinte jurisdicionado o qual, em situação

de isonomia com outros contribuintes, optou por não ajuizar ação para discutir determinada questão controvertida, ou ainda, que teve decisão em sentido desfavorável, parece equivocado afirmar que a coisa julgada representa vantagem anti-isonômica.

Ao se ponderar as consequências sociais, econômicas e jurídicas do resultado do julgamento dos Temas 881 e 885, os quais pendiam de julgamento de embargos de declaração quando da conclusão desta pesquisa, inquestionavelmente, modificaram o sistema jurídico protegido por decisão judicial transitada em julgado.

A vantagem tributária-financeira dos contribuintes com decisão transitada em julgado não impediu a existência de concorrência e desenvolvimento do setor. Portanto, o STF, ao sopesar o princípio da livre concorrência perante a segurança jurídica decorrente da coisa julgada, provocou instabilidade do sistema, sem trazer qualquer benefício para economia ou para a opinião pública sobre o Brasil.

Ao deixar de reconhecer a inovação do entendimento quanto à efetividade da decisão judicial em controle de constitucionalidade para fins de nova ordem jurídica, com eficácia para fazer cessar os efeitos da coisa julgada, sem modulação de efeitos, o STF provocou efeito econômico negativo para as empresas com decisões transitadas em julgado, desestabilizando a confiança no Poder Judiciário para solução definitiva de conflitos tributários.

Portanto, as conclusões obtidas com os julgamentos dos Temas 881 e 885 não proporcionaram a pacificação social pretendida com o pronunciamento do STF e a preservação do sistema constitucional tributário. Espera-se que esse entendimento seja repensado para outras discussões tributárias de semelhante contexto fático-jurídico, especialmente pela modulação de efeitos, instrumento adequado para resguardar a segurança jurídica e a confiança nas decisões judiciais.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Teresa Arruda; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins. **Ação rescisória e querela nullitatis** – semelhanças e diferenças. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2022.

ALVIM, Arruda. Duas coisas julgadas. *In*: ALVIM, Teresa Arruda; KUKINA, Sérgio Luiz; OLIVEIRA, Pedro Miranda de; FREIRE, Alexandre. **O CPC de 2015 visto pelo STJ**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do. **Memória jurisprudencial**: Ministro Aliomar Baleeiro. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2006. (Série Memória Jurisprudencial).

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de; ALVES, Pedro Spíndola Bezerra (org.). **Reflexões sobre o pragmatismo filosófico e jurídico**: escritos do professor George Browne. Curitiba: CRV, 2019.

ASSIS, Araken de. Eficácia da coisa julgada inconstitucional. *In*: DIDIER JUNIOR, Fredie (org.). **Relativização da coisa julgada** – enfoque crítico. Salvador: JusPodivm, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição** (atual.) Rosolea Miranda Folgosi. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**. Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do art. 27 da Lei n. 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica** – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

AZEVEDO, Marco Antônio Duarte de. **Súmula vinculante** – o precedente como fonte de direito. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Retroatividade. **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coord.). tomo Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/288/edicao-1/retroatividade>. Acesso em: 13 nov. 2023.

BARROS, Marco Antônio Loschiavo Leme de; BASTOS, Marina Montes. **O uso da linguagem no discurso do direito**: um estudo acerca da predicação dos termos que se supõe por “julgados anteriores” pelo Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=bd3718ad4dd5db3d>. Acesso em: 12 nov. 2023.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito. O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula; OLIVEIRA, Farlei Martins Riccio de (coord.). **Neoconstitucionalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O começo da história**: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARROSO, Luís Roberto (org.). **A nova interpretação constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da estrita legalidade. São Paulo: RT, 2021.

BILHIM, Renata. **Morte da coisa julgada em matéria tributária**. 2023. Disponível em: <https://www.bing.com/videos/riverview/relatedvideo?q=acabou+a+coisa+julgada+em+materia+tributaria&mid=9862BE506AA6900D162A9862BE506AA6900D162A&FORM=VIRE>. Acesso em: 14 nov. 2023.

BRANCO, Leonardo. Os efeitos do silêncio: o caso do IPI-revenda de produtos importados. *In*: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (ago. 2023, São Paulo, SP). **Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**. Desafios do sistema tributário: igualdade, legalidade e repartição de encargos. São Paulo: IBDT, 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Decreto-lei n. 4.657 de 4 de setembro de 1942**. Institui a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Brasil, Senado Federal, 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 12 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 7.689 de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasil: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 12 nov. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 949.297 – Tema 881. Reclamante: União. Reclamado: TBM – Textil Bezerra de Menezes S/A. Rel. Min. Edson Fachin, j. 24-03-2016.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 955.227 – Tema 885. Reclamante: União. Reclamado: Braskem S/A. Rel. Min. Luís Roberto Barroso. j. 16-nov. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 15. Requerente: Confederação das Associações de Microempresas do Brasil. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, 14-06-2007.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Súmula n. 239. Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 596.663 – Tema 494. Reclamante: Espólio de Aprígio Belarmino de Camargo. Reclamado: Banco do Brasil S/A. Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno, j. 24-09-2014.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 730.462 – Tema 733. Reclamante: Nelson Itiro Yanasse. Reclamado: Caixa Econômica Federal (CEF) Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno, j. 28-05-2015.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 592.912 do Rio Grande do Sul. Agravante: União Federal. Agravado: Imelda Anna Haab e outro (a/s). Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, j. 24-09-2015.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1. Requerente: Presidente da República; Mesa do Senado Federal; Mesa da Câmara dos Deputados. Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, j. 1-12-1993.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Tema 745, RE 714139/SC, Min. Marco Aurélio de Mello. Redator p/ acórdão Min. Dias Toffoli, DJe 15-03-2022, Ata n. 41/2022, Divulg. 14-03-2022.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 652, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02-04-1992, Public. 02-04-1993.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 15, Rel. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 14-06-2007, DJe-092, Divulg. 30-08-2007, Public. 31-08-2007, DJ 31-08-2007, PP-00028, EMENT VOL-02287-01 PP-00001 RDDT n. 146, 2007, p. 216-217.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Manifestação. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=6189314>. Acesso em: 26 ago. 2023.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 611.503, Rel. Min. Teori Zavascki, Redator do Acórdão Min. Edson Fachin, DJe 19-03-2019, Ata n. 31/2019, Divulg. 18-03-2019.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 594.350, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 22-11-2012, Ata n. 178/2012, DJe n. 229, Divulg. 21-11-2012.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 1.187.264, São Paulo, Repercussão Geral, Tema n. 1.048.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 1.118.893-MG 2009/0011135-9, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 23-03-2011.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 1118893/MG (2009/0011135-9), Autuado em 06-06-2009, Processo eletrônico n. 0059817-81.1997.4.01.3800.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. EAg n. 991788/DF, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues.

BRASIL. Governo Federal. **Ministério da Fazenda**. PGFN divulga nota sobre julgamento de efeitos da coisa julgada em matéria tributária. 10 fev. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/fevereiro/pgfn-divulga-nota-sobre-julgamento-de-efeitos-da-coisa-julgada-em-materia-tributaria>. Acesso em: 23 out. 2023.

BUENO, Cassio Scarpinella. Coisa julgada em matéria tributária e o CPC de 2015: considerações em torno da Súmula 239 do STF. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 276, p. 295-330, fev. 2018.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. v. 1. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. Procedimento comum, processos nos tribunais e recursos. v. 2. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

CABALLERO, Gregório Vizotto; CABALLERO, Maria Clara Vizotto. A importância do consequentialismo no ordenamento jurídico. **Revista Foco**, v. 16, n. 6, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v16n6-178>. Acesso em: 16 out. 2023.

CAMANO, Fernanda Donnabella. **Coisa julgada sobre questão tributária**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

CAMANO, Fernanda Donabella. A coisa julgada tributária e os julgamentos dos Temas n. 881 e n. 885. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (ago. 2023, São Paulo, SP). **Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**: desafios do sistema tributário – igualdade, legalidade e repartição de encargos. São Paulo: IBDT, 2023.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal brasileiro. In: BINENBOJM, Gustavo; SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **Vinte anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. São Paulo: Almedina, 1998.

CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de direito processual civil**. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Classic Book, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 34. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023.

CARVALHO, Fabiano. Da ordem dos processos e dos processos de competência originária dos tribunais In: GOUVÊA, José Roberto F.; BONDIOLI, Luiz Guilherme A.; FONSECA, João Francisco N. da (coord.). **Comentários ao Código de Processo Civil**. v. XIX (arts. 926 a 993). São Paulo: SaraivaJur, 2022.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 1942-45.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da; FUNARO, Hugo. Coisa julgada em matéria tributária a partir do novo posicionamento do STF. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos – STJ e STF**. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023.

COSTA, Regina Helena. Tributação e concorrência. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos – STJ e STF**. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023.

DA SOLLER, Fabrício. Redução da litigiosidade no sistema judicial brasileiro: o caso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos – STJ e STF**. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023.

DELGADO, José Augusto. Pontos polêmicos das ações de indenização de áreas naturais protegidas: efeitos da coisa julgada e os princípios constitucionais. **Revista de Processo**, ano 23, n. 103. São Paulo: RT, 2001.

DELGADO, José Augusto. Reflexões contemporâneas sobre a flexibilização, revisão e relativização da coisa julgada quando a sentença fere postulados e princípios explícitos e implícitos da Constituição Federal: manifestações doutrinárias. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder (org.); DELGADO, José Augusto. **Coisa julgada inconstitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

DELLORE, Luiz. **Estudos sobre coisa julgada e controle de constitucionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. Da coisa julgada como direito fundamental constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização. *In*: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza. **Tributação na sociedade moderna**. v. II. Belo Horizonte: Arraes, 2021.

DETZEL, Aline Martinez Hinterlang de Barros. **Do conflito de competência ao conflito de precedentes**: o embate entre o STF e STJ no julgamento de recursos excepcionais em matéria tributária. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2022.

DETZEL, Aline Martinez Hinterlang de Barros. **Do conflito de competência ao conflito de precedentes**: o embate entre o STF e o STJ no julgamento de recursos excepcionais em matéria tributária. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 6. ed. São Paulo: RT, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 109, p. 9-38, São Paulo, jan.-mar. 2003.

DINAMARCO, Cândido Rangel; BADARÓ, Gustavo Henrique; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do processo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DUGUIT, Léon. **Fundamentos do direito**. 3. ed. Trad. Marcio Pugliesi. São Paulo: Martin Claret, 2009.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FACCHINI NETO, Eugênio. A sentença em perspectiva comparada; estilos norte-americano, francês e italiano em confronto. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 235, p. 407-434, set. 2014.

FAVERO; Gustavo Henrichs; RESCHKE, Pedro Henrique. Função criativa do juiz e sistema de precedentes. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos (coord.). **Panorama atual do novo CPC**. Florianópolis: Empório do Direito, 2016.

FARO, Julio Pinheiro; GOMES, Marcelo Sant'anna Vieira; PESSANHA, Jackelline Fraga. Uma crítica ao ativismo judicial do Supremo Tribunal Federal: suprallegalidade, escalonamento do ordenamento e RE 466.343, **Derecho y Cambio Social**, v. 34, p. 01-55, 2013. Disponível em: <http://www.idb-fdul.com/>. Acesso em: 13 nov. 2023.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Irretroatividade e jurisprudência judicial. In: CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito ex nunc e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri, SP: Manole, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria fiscal: identidade do objeto, **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 12, n. 43, 1988.

FUX, Luiz. **Curso de direito processual civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GERHARDT, Michael J. **The power of precedent**. New York: Oxford University Press, 2008.

GONÇALVES, Fabiana Marcello. Coisa julgada violadora da Constituição Federal: os impactos da relativização da coisa julgada no exercício da jurisdição constitucional. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**. v. X. Periódico da Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Processual da UERJ. Patrono: José Carlos Barbosa Moreira. Disponível em: www.redp.com.br. Acesso em: 12 nov. 2023.

GRECO, Leonardo. Eficácia da declaração *erga omnes* de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior. *In*: DIDIER JUNIOR, Fredie. **Relativização da coisa julgada**. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2008.

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Teoria geral do processo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

HAGGI, Hermínio. Coisa julgada sobre questão: uma análise econômica. *In*: MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Coleção O novo processo civil**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.

HART, Herbert L.A. **O conceito de direito**. 3. ed. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Safe, 1999.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de direito e processo tributário**. 3. ed. São Paulo: RT, 2016.

LASSALLE, Ferdinand. **A essência da Constituição**. 6. ed. Trad. Wander Bastos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença**. Trad. Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. São Paulo: Forense, 1945.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LÍSIAS, Andressa Senna. **A formação dos precedentes no sistema de recursos repetitivos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

LORENZETTI, Ricardo Luís. **Teoria da decisão judicial: fundamentos de direito**. 2. ed. São Paulo: RT, 2021.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos; OLIVEIRA, Pedro Miranda de. *et al.* **Panorama atual do novo CPC**. Florianópolis: Empório do Direito, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **O novo processo civil**. 3. ed. São Paulo: RT, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Coisa julgada inconstitucional**: a retroatividade da decisão de (in)constitucionalidade do STF sobre a coisa julgada; a questão da relativização da coisa julgada. 2. ed. São Paulo: RT, 2010.

MARINONI, Luiz Guilherme. A coisa julgada tributária e o Supremo Tribunal Federal. 30 mar. 2023. **Conjur**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-30/luiz-guilherme-marinoni-coisa-julgada-tributaria-stf>. Acesso em: 14 nov. 2023.

MARINONI, Luiz Guilherme; DIDIER JUNIOR, Fredie (coord.). **O princípio da segurança dos atos jurisdicionais** (a questão da relativização da coisa julgada material). Relativização da coisa julgada: enfoque crítico. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2008.

MARQUES, José Frederico. **Manual de direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Millennium, 2000.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. **Decisões em matéria tributária**: jurisprudência e dogmática do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2021.

MARTINS, Angela Vidal da Silva. Fundamentos procedimentais do Estado Democrático de Direito em Lon Fuller. **Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano** 2014. Unión Gráfica: Colômbia, 2014. Disponível em: http://bivice.corteconstitucional.gob.ec/bases/biblo/texto/KONRAD/2014_ADC.pdf#page=670. Acesso em: 05 nov. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O sistema tributário brasileiro. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Estado à luz da história, da filosofia e do direito**. São Paulo: Noeses, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coisa julgada em matéria tributária. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração pública**. 2. ed. São Paulo: RT, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIGALHAS. **STF não modula quebra de decisão tributária; veja opinião de advogados**. 9 fev. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/381315/stf-nao-modula-quebra-de-decisao-tributaria-veja-opinio-de-advogados>. Acesso em: 14 nov. 2023.

MIRANDA, Victor Vasconcelos. **Precedentes judiciais**: construção e aplicação da *ratio decidendi*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

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

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

MURICI, Gustavo Lanna. **A verificação da cessação da eficácia da coisa julgada em matéria tributária em face da alteração de posicionamento jurisprudencial pelo Supremo Tribunal Federal**. Belo Horizonte, 2016. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_MuriciGL_1.pdf. Acesso em: 12 nov. 2023.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. **Ativismo judicial no sistema tributário nacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil comentado**. 10. ed. São Paulo: RT, 2007.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Comentários ao Código de Processo Civil**, São Paulo: RT, 2015.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante**. 11. ed. São Paulo: RT, 2010.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 13. ed. São Paulo: RT, 2017.

NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: RT, 2017.

OLIVEIRA, Jadson Correia de. **Controle de constitucionalidade pelo STF**. Participação e democratização por meio de audiências públicas e do *amicus curiae*. Curitiba: Juruá, 2015.

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente**: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado. *In*: ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel; MARINONI, Luiz Guilherme. **Coleção o novo processo civil** (coord.). São Paulo: RT, 2015.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica**. 3. ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1999.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LÍSIAS, Andressa Paula Senna. Uma reflexão sobre a modulação de efeitos no RE 574.706 e as ações rescisórias que buscam rescindir a coisa julgada material produzida em ações individuais propostas após 15/03/2017. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023.

PENCAK, Nina Pinheiro. Os temas 881 e 885 da repercussão geral: cessação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária e a mutação constitucional do art. 52, X, da Constituição. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; PINHEIRO, Victor Marcel (org.). **Súmulas, teses e precedentes** – estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2023.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; MAROTINI, Fabiana Marcello Gonçalves. Reflexões sobre a relativização da coisa julgada: a ação rescisória como meio legítimo para impugnar sentenças fundadas em orientações declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Eletrônica de Direito Processual** – REDP. Rio de Janeiro, ano 17, v. 24, n. 3, set.-dez. 2023.

PISKE, Oriana. Pragmatismo jurídico: o diálogo entre a filosofia pragmática e o direito. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, ano 2, n. 14, 2013, p. 17.421-17.429. Disponível em: <http://www.idb-fdul.com>. Acesso em: 13 nov. 2023.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários ao Código de Processo Civil** (atual.). Sérgio Bermudes. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

QUINTANILHA, Gabriel. O fim da coisa julgada em matéria tributária? **Tributologia**. Disponível em: <https://www.bing.com/videos/riverview/relatedvideo?q=acabou+a+coisa+julgada+em+materia+tributaria&mid=64E6861BE9125B87EF9E64E6861BE9125B87EF9E&FORM=VIRE>. Acesso em: 14 nov. 2023.

RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e a jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 178. São Paulo: Dialética, 2010.

RIBEIRO, Diego Diniz; MASSUD, Rodrigo G. N. Igualdade para quem? Os temas 881 e 885 do STF. **Portal Jota**. 09 maio 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/igualdade-para-quem-os-temas-881-e-885-do-stf-09052022>. Acesso em: 14 nov. 2023.

RIBEIRO, Diego Diniz; DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo. A modulação de efeitos em matéria tributária e sua realização em favor da fazenda pública. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**: coisa julgada. v. IV. São Paulo: Noeses, 2019.

SAAD, Amauri Feres. **Do controle da administração pública**. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 2017.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Ação rescisória em matéria constitucional tributária. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo judicial em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 1995.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022.

SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. **Jurisdição constitucional e a eficácia temporal da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato continuado**. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier. A autoridade do Supremo Tribunal Federal e a força normativa da Constituição. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023.

SILVA, José Afonso da. **Poder constituinte e poder popular**: estudos sobre a Constituição. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Constitucionalismo brasileiro** – evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Ovídio A. Batista da. **Curso de processo civil**. 6. ed. São Paulo: RT, 2003.

SOMBRA, Laurenio Leite. **Nas fronteiras de Wittgenstein**. Diálogos com o pragmatismo e a hermenêutica filosófica. Brasília: UNB, 2012.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os limites objetivos e “temporais” da coisa julgada em ação declaratória no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os aspectos polêmicos da coisa julgada em matéria tributária**: à luz dos recursos extraordinários 949.297/CE e 955.227/BA. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

SOUZA, James José Marins de. **Direito processual tributário brasileiro** – administrativo e judicial. 14. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2021.

STIPSKY, Paulo Ricardo. **Precedentes judiciais e litigância de má-fé**: a nova dimensão da responsabilidade das partes na lide de acordo com o modelo constitucional de processo civil. São Paulo: Dialética, 2021.

TALAMINI, Eduardo. Conflito entre coisas julgadas: prevalência da segunda, quando não rescindida. In: ALVIM, Teresa Arruda; KUKINA, Sérgio Luiz; OLIVEIRA, Pedro Miranda de; FREIRE, Alexandre. **O CPC de 2015 visto pelo STJ**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. A coisa julgada em matéria tributária e os efeitos nas relações jurídicas de trato continuado. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (coord.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos** – STJ e STF. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. v. 2. São Paulo: Noeses, 2023.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 51. ed. São Paulo: Forense, 2010.

TUCCI, José Rogério Cruz e. Regime do precedente judicial no atual sistema processual brasileiro. In: MENDES, Gilmar Ferreira; PINHEIRO, Victor Marcel. **Súmulas, teses e precedentes**. Estudos em homenagem a Roberto Rosas. Rio de Janeiro: GZ, 2023.

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

VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2011.

VITAL, Danilo. Gilmar muda voto e admite que acórdão do STF derrube coisa julgada tributária. **Conjur**. 20 nov. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-20/stf-retoma-julgamento-quebra-coisa-julgada-tributaria>. Acesso em: 14 nov. 2023.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. 4. ed. São Paulo: RT, 2017.

REFERÊNCIAS NORMATIVAS

(Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT)

ABNT NBR 10520: 2023 – Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação

ABNT NBR 6028: 2021 – Informação e documentação – Resumo, resenha e resensão – Apresentação

ABNT NBR 6023: 2018 – Informação e documentação – Referências – elaboração

ABNT NBR 6022:2018 – Informação e documentação – Artigo em publicação periódica técnica e/ou científica – Apresentação

ABNT NBR 6027: 2012 – Informação e documentação – Informação e documentação – Sumário – Apresentação

ABNT NBR 14724: 2011 – Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação

ABNT NBR 15287: 2011 – Informação e documentação – Projetos de pesquisa – Apresentação

ABNT NBR 6034: 2005 – Informação e documentação – Índice – Apresentação

ABNT NBR 12225: 2004 – Informação e documentação – Lombada – Apresentação

ABNT NBR 6024: 2003 – Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito – Apresentação