

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Bruna Letícia Cortes Lee

A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

BACHARELADO EM DIREITO

São Paulo

2023

BRUNA LETÍCIA CORTES LEE

A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Dissertação realizada como exigência para a obtenção do título de bacharelado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação do Professor Emérito Doutor Roque Antonio Carrazza.

São Paulo

2023

Aos meus pais Andrea Cortes e Kang
Jin Lee (*in memoriam*), por tudo.

AGRADECIMENTOS

À minha família, que sempre foi minha estrutura sólida de apoio e, sobretudo, amor; que muito lutou para que eu chegasse até esse momento e concluísse o presente trabalho. Agradeço também ao meu irmão, Fábio, que sempre acreditou na minha capacidade, mesmo quando eu não a enxergava. Em tudo, essenciais para que eu concluísse esse trabalho.

Agradeço aos meus amigos, João, Felipe, Pedro, Thais, Luana e Vinicius, por todo incentivo; pelos momentos de risadas e partilha de vida; por compreenderem a minha ausência em diversos momentos. Sem eles, certamente, a caminhada até aqui não seria tão prazerosa.

Agradeço, com especial carinho, a Ana, que desde o primeiro dia de aula na graduação me acolheu e ajudou, sempre com olhar cuidadoso e atento, e assim permaneceu ao meu lado até o último dia desses cinco anos. Certamente nunca saberei a maneira adequada de traduzir a imensa admiração e amor que por ela sinto.

A todos os meus professores, que me ensinaram lições que vão muito além das paredes da universidade. Agradeço, especialmente, a Maria Cristina, minha eterna professora, a qual, desde o ensino fundamental, mostrou diversos caminhos e oportunidades para que eu pudesse ocupar os espaços que eu queria; agradeço por dividir sua experiência comigo, por todo carinho e pela imensa ajuda que me ofereceu ao longo desses anos. Jamais me esquecerei disso.

As professoras Maria Leonor Leite Vieira e Márcia Conceição Dinamarco e ao professor Claudio de Abreu, exemplos de profissionais os quais eu tive a honra de acompanhar de perto durante o período final da graduação. Agradeço, principalmente, pelos conselhos, que guardo como preciosas lições.

Por fim, ao meu orientador Dr. Roque Antônio Carrazza, que, mesmo com todos os importantes compromissos sempre se mostrava disponível para atender às minhas questões. Agradeço por toda disponibilidade, paciência e compreensão.

RESUMO

O objeto central deste trabalho é o estudo da coisa julgada na matéria Tributário e seu tratamento no âmbito constitucional e processual, sob a vigência do atual CPC, ambos interferem, diretamente, o Direito Tributário. Assim, para a análise do tema, passamos, por primeiro, pelas noções básicas sobre o nascimento da obrigação tributária, bem como desenvolvemos, brevemente, alguns conceitos sobre os principais princípios impactados pela relativização da coisa julgada, em especial após o julgamento dos temas 881 e 885, pelo STF.

Para o estudo do tema, foi imprescindível não falar sobre o tratamento da coisa julgada na esfera constitucional, tendo em vista que é uma garantia prevista na Carta Maior de 1988. Assim, analisamos as repercussões que esse instituto possui no que se refere a esta matéria, com ênfase nas duas modalidades de controle de constitucionalidade. No âmbito processual, por sua vez, tratamos da definição da coisa julgada dada pelo CPC/15 e pela doutrina, que a divide em material e formal, bem como os limites objetivos e subjetivos que por ela são alcançados.

Finalmente, vimos como esses três principais campos influenciam a discussão da coisa julgada em matéria tributária. Para isso, analisamos as hipóteses de modificação da jurisprudência e, conseqüentemente, a modulação de seus efeitos, passando pelo Tema 881 do STF. Em sequência, fizemos uma breve análise do julgamento que deu origem a tese fixada no Tema 885 pelo STF e nos desdobramos nos aspectos pertinentes a essa discussão. Assim, concluímos que (i) na ponderação entre coisa julgada e livre concorrência, deveria prevalecer a coisa julgada, em observância não apenas ao direito fundamental que a prevê, mas também ao princípio da segurança jurídica; (ii) o direito tributário possui ambiente decisional rígido e, por isso, deveria, a jurisprudência, se alterar gradualmente, já que a mudança, se desfavorável ao contribuinte, implicaria nova obrigação de recolher de tributo; (iii) por tais motivos, faz-se necessária a modulação dos efeitos da decisão quando esta ensejar mudança de entendimento jurisprudencial.

Palavras-chave: coisa julgada – Tributário – Relatividade

ABSTRACT

The central focus of this work is the study of *res judicata* in tax matters and its treatment in the constitutional and procedural realms, under the current Brazilian Civil Procedure Code (CPC), both of which directly impact Tax Law. Thus, in the analysis of the theme, we begin with the basic concepts of the origin of the tax obligation and briefly develop some concepts about the main principles affected by the relativization of *res judicata*, especially after the judgments of themes 881 and 885 by the Supreme Federal Court (STF).

In the study of the theme, it was essential not to overlook the treatment of *res judicata* at the constitutional level, given that it is a guarantee provided in the 1988 Federal Constitution. Therefore, we analyze the repercussions that this institute has concerning this matter, with emphasis on the two modalities of constitutional control. In the procedural realm, we address the definition of *res judicata* given by the CPC/15 and doctrine, which distinguishes it into material and formal *res judicata*, as well as the objective and subjective limits it encompasses.

Finally, we examine how these three main fields influence the discussion of *res judicata* in tax matters. To do so, we analyze scenarios of modifying jurisprudence and, consequently, the modulation of its effects, involving the Theme 881 of the Supreme Federal Court. Subsequently, we provide a brief analysis of the judgment that gave rise to the thesis established in Theme 885 by the STF and unfold the relevant aspects of this discussion. Thus, we conclude that (i) in the balance between *res judicata* and free competition, *res judicata* should prevail, not only in compliance with the fundamental right that provides for it but also in accordance with the principle of legal certainty; (ii) tax law operates in a rigid decision-making environment, and therefore, jurisprudence should change gradually, as a sudden change, if unfavorable to the taxpayer, would imply a new obligation to pay taxes; (iii) for these reasons, it is necessary to modulate the effects of the decision when it leads to a change in jurisprudential understanding.

Keywords: *res judicata* - Tax - Relativity

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
CAPÍTULO I – Conceitos Tributários.....	08
Nascimento da Obrigação Tributário e Cobrança do Tributo.....	08
Aspectos Gerais da Norma Tributária	12
Princípio da Equidade.....	16
Princípio da Capacidade Contributiva	17
Princípio da Segura Jurídica	20
CAPÍTULO II – Relação Constitucional	
O Tratamento da Coisa Julgada na Constituição.....	22
O Controle de Constitucionalidade das Decisões Transitadas em Julgado	23
Decisões no Âmbito do Controle Difuso de Constitucionalidade.....	26
Decisões em Sede de Controle Concentrado de Constitucionalidade	29
A Coisa Julgada Inconstitucional	30
CAPÍTULO III – Relação Jurídica Processual	33
O Tratamento da Coisa Julgada no CPC/15	33
Coisa Julgada Material e Coisa Julgada Formal.....	38
Os Limites Objetividade e Subjetivos da Coisa Julgada	38
CAPÍTULO IV – Coisa Julgada em Matéria Tributária.....	40
Modificação na Jurisprudência e Modulação dos Efeitos da Decisão	40
Tema 885	45
A Ponderação entre Coisa Julgada e a Livre Concorrência	48
Possibilidade de Dispensa da Ação Rescisória Diante da Relação Tributária	
Contínua.....	51
Da Preservação da Isonomia em Relação à Coisa Julgada Obtida.....	52
Conclusão	54
Bibliografia	57

INTRODUÇÃO

Considerando a previsibilidade como uma função do Direito, um instituto de grande importância é o da coisa julgada. Prevista no art. 502 do CPC, a coisa julgada está intimamente ligada com o princípio da segurança jurídica e é fundamental para o direito tributário brasileiro, pois se relaciona à estabilidade das relações fiscais entre o Estado e os contribuintes.

Em linhas gerais, este instituto tem por finalidade a garantia da imutabilidade de uma decisão irrecorrível, impedindo que a mesma questão seja novamente discutida entre as mesmas partes ou seus sucessores em outro processo. Logo, sua observância pode ser considerada um meio de garantir a efetividade da segurança jurídica.

No contexto do direito tributário, a coisa julgada assume especial relevância, tendo em vista que diversas vezes as discussões giram em torno da validade ou não de determinada cobrança fiscal. Por esse motivo, antes de entrarmos no tema central deste trabalho, apresentaremos alguns conceitos basilares da relação jurídica tributária, tais como: hipótese de incidência e fato imponible, o nascimento da obrigação tributária, análise das dimensões da validade da norma tributária, bem como o tratamento do seu controle de constitucionalidade.

Em razão da sólida relação entre a matéria tributária e a Constituição, desenvolveremos também os conceitos dos princípios tributários expressos na Carta Maior, bem como o tratamento da coisa julgada nas decisões no âmbito do controle difuso e concentrado de constitucionalidade.

Em seguida, analisaremos o tratamento da coisa julgada no atual CPC, seus limites objetivos e subjetivos, a relação com os terceiros não-participantes da formação do instituto quando presente decisão irrecorrível, o estudo dos precedentes

no common e na civil law, a modulação nos efeitos da decisão e os critérios para a mudança de jurisprudência consolidada.

Finalmente, com base nas premissas fixadas da análise das três esferas que mais influenciam e são afetadas pela coisa julgada tributária, entraremos no tema objeto central deste trabalho, bem como as consequências de sua relativização, principalmente após os desdobramentos dos julgados referentes aos Recursos Extraordinários 949.297/CE, de relatoria do Min. Edson Fachin, e 955.227/BA, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso (Temas de Repercussão Geral 881 e 885), publicados em 02 de maio de 2023.

CAPÍTULO I – A RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA

Para a análise das questões pertinentes à relativização da coisa julgada em matéria tributária, é necessário que, inicialmente, se entenda o momento em que surge a obrigação de recolher tributo, bem como as demais implicações acerca da sua cobrança. No presente trabalho, tratar-se-á brevemente sobre cobrança no âmbito administrativo, pois o enfoque será dado à esfera judicial, passando, neste capítulo, pelas dimensões da validade da norma tributária, bem como o seu procedimento do controle de constitucionalidade e suas consequências.

Em linhas gerais, será apresentado, os conceitos de hipótese de incidência e fato impositivo, consagrados, no direito brasileiro, por meio da obra do ilustre professor Geraldo Ataliba. Após, serão analisados os estudos doutrinários mais relevantes acerca do nascimento da obrigação tributária, também sobre a validade e o alcance da norma impositiva e, por fim, os procedimentos do controle de constitucionalidade da norma tributária.

Registra-se desde logo, que o presente trabalho não possui a pretensão de exaurir o tema abordado, dado que seria impossível, até mesmo se o objeto deste estudo consistisse exclusivamente na análise destes conceitos tributários basilares, considerando que, atualmente, tem se observado significativas mudanças no sistema tributário pátrio. Neste capítulo, o objetivo consiste em apresentar os principais conceitos necessários para o pleno entendimento acerca do nascimento da obrigação tributária, até as últimas consequências da cobrança.

NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E COBRANÇA DO TRIBUTO

Nas lições de Leandro Paulsen¹, os tributos surgiram na História como uma forma eficaz de arrecadação pecuniária para manutenção do Estado. Na posição do autor, a tributação é inerente ao Estado, seja servindo como instrumento da sociedade ou servido por ela. Independentemente da forma do governo ou do sistema

¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 21 *E-book*. ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 15 out. 2023

econômico, pagar tributo é uma ação compulsória do Estado em desfavor do contribuinte, para arcar com despesas necessárias para a manutenção do governo.

Atualmente, essas características ainda estão presentes. O Código Tributário Nacional vigente define tributo em seu artigo 3^o, do qual se retira os seguintes aspectos: a compulsoriedade, a natureza pecuniária e a impossibilidade de ser cobrado como forma de punição pela prática de ato proibido. Isto é, o contribuinte, ao executar determinada ação, *deve* efetuar o recolhimento, em dinheiro, do respectivo tributo para o Estado. Esse *dever* decorre de lei e não pode ser resultado de atividade ilícita, como uma forma de punição pela sua prática.

Dito isso, tem-se que a obrigação tributária consiste no dever do contribuinte de recolher tributo ao Estado. A partir do artigo 3^o supracitado, é possível identificar os elementos essenciais da obrigação tributária. São estes: o sujeito ativo (quem pode exigir o cumprimento da obrigação); o sujeito passivo (aquele que deve cumprir), o objeto (do que trata a obrigação); a causa (o que originou a obrigação em si). Existe um quinto elemento de especial relevância, que é o domicílio, este, porém, varia de acordo com a natureza do tributo.

Em linhas gerais, sujeito ativo, nas lições de Roque Antonio Carrazza, é a pessoa que tem o direito subjetivo de recolher o tributo, que possui a capacidade tributária ativa, portanto, credora do tributo. Ressalta-se que o sujeito ativo somente o será se indicado na lei da pessoa política que criou in abstracto o tributo. Portanto, nenhum ato normativo infralegal pode fazê-lo, ainda que por delegação legal.

O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, compelida pela lei, que realiza o critério material do tributo³, indicado pela Constituição e, por isso, tem o dever de efetuar o seu recolhimento ao fisco ou a quem lhe faça as vezes. Assim, em contraposição ao sujeito ativo, o sujeito passivo é aquele que detém a capacidade tributária passiva.

² Art. 3^o, CTN: tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

³ CARRAZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a obrigação tributária. 1^a ed. São Paulo. Noeses, 2010.

A relação entre sujeito ativo e sujeito passivo é traçada por meio do objeto da obrigação, ou seja, a exigência deste recolher tributo àquele. O atual sistema tributário admite dois tipos de obrigação: principal e acessória. A primeira, tem como objeto “o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 113, §1º, do CTN); a segunda, “as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113, §2º, do CTN). Verifica-se, em suma, que o objeto da obrigação tributária corresponde à prestação que deve ser realizada pelo respectivo sujeito passivo, este que pratica a ação prevista, *in abstracto*, na lei.

Essa prática da ação pelo sujeito passivo, que corresponde à previsão abstrata da lei, e enseja o recolhimento do tributo é chamada de *fato imponível*, o fato, real e concreto, que realiza o tipo tributário. Por sua vez, a ação abstrata predita pela lei corresponde à *hipótese de incidência*. Ambos os conceitos foram introduzidos nos estudos tributários brasileiros pelo professor Geraldo Ataliba, que, buscando uma maior precisão terminológica na linguagem tributária, distinguiu esses dois momentos compreendidos pelo fato gerador.

Isso porque a utilização de fato gerador para nomear tanto o fato descrito em lei, como o fato acontecido, causava certa ambiguidade e inconsistência para a ciência do Direito. Nesse sentido, esclarece Ataliba⁴:

“Duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – não devem ser designadas pelo mesmo termo. Esta terminologia equívoca é generalizada. Para efeitos didáticos, entretanto, e para bem discernir as duas hipóteses, tão distintas, julgamos conveniente designar a descrição legal, portanto hipotética dos fatos idôneos para gerar a obrigação tributária, por hipótese de incidência.

Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se.

Se ele revestir as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária colocando

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021

a pessoa (que a lei indicou) como sujeito passivo, ligado ao estado até obter a sua liberação, pela prestação do objeto da obrigação (tendo o comportamento de levar os cofres públicos a quantia fixada pela lei). Preferidos designar o fato gerador *in abstracto* por 'hipótese de incidência' e *in concreto* por 'fato imponible'".

Relacionando a hipótese de incidência com o fato imponible, Geraldo Ataliba explica por fim que “o fato imponible acarreta a incidência do mandamento que, ao determinar que alguém pague X ao estado, cria um laço obrigacional ligando esse alguém ao estado”. Essa conexão entre o sujeito passivo, a obrigação e o sujeito ativo é identificada como a causa, quarto elemento da obrigação tributária acima elencado.

Em se tratando em cobrança do tributo devido, verificada a existência da obrigação tributária, deve ser realizado, administrativamente, pela Fazenda Pública, o lançamento do crédito tributário. Este surge após a ocorrência da obrigação e identifica o montante do tributo a ser pago para cumprimento desta.

Já o lançamento corresponde a um procedimento administrativo por meio do qual o fato jurídico tributário, decorrente do nascimento da obrigação, é formalmente apurado, quantificando-se o montante devido, que então poderá ser exigido do contribuinte⁵. É pelo lançamento do tributo que se estabiliza a relação jurídica tributária, podendo, então, ser exigível a cobrança deste tributo.

Trata-se de um ônus da administração⁶: com o fim de satisfazer seu interesse no tributo, cabe a ela torná-lo exigível para que possa proceder à sua cobrança⁷. Existem três tipos de lançamento: por declaração, por homologação e de ofício. O lançamento por declaração (art. 147, CTN) é o lançamento realizado por ação

⁵ Nesse sentido: art. 142, CTN: 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.

⁶ Cf. COSTA, Alcides Jorge. Contribuição ao estudo da obrigação tributária. São Paulo: IBDT, 2003, p. 19.

⁷ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 12 out. 2023.

conjunta, tanto do fisco, como do contribuinte, ou seja, o sujeito passivo presta a declaração ou a informação e a Fazenda Pública efetua o lançamento. Então, após, o contribuinte realiza o pagamento. O lançamento por homologação (art. 150, §4º, CTN), por sua vez, corresponde àquele realizado pelo contribuinte no qual toda apuração, cálculo e montante do tributo a pagar e o próprio pagamento antecipado é realizado pelo contribuinte, sob condição homologatória a ser realizada posteriormente pelo fisco, em face do pagamento antecipado. Finalmente, o lançamento por ofício é o lançamento em que toda atividade de apuração, cálculo e determinação do tributo a pagar é realizado exclusivamente pelo fisco.

Em suma, o lançamento formaliza a obrigação tributária, que nasce a partir da efetuação do fato impositivo pelo contribuinte quando este realiza a conduta prevista da lei.

ASPECTOS GERAIS DA NORMA TRIBUTÁRIA

Em regra, no que se refere à constituição do lançamento, a lei tributária aplicável será aquela vigente à data da ocorrência do fato gerador (art. 144, CTN). O lançamento quando declara a ocorrência da hipótese de incidência está relacionado com os elementos da Regra Matriz de Incidência tributária, que são⁸: a) critério material, em síntese, formado por um verbo e um complemento⁹, que descrevem o núcleo da hipótese tributária; (ii) critério espacial, onde se reputa ocorrido o fato que enseja a relação jurídica obrigacional; (iii) critério temporal, um grupo de indicações que possibilitam conhecer o preciso momento em que ocorre o fato descrito na hipótese¹⁰; (iv) critério pessoal, sujeito ativo e sujeito passivo; (v) critério quantitativo, por meio do qual se pode determinar o objeto da prestação devida pelo sujeito passivo, sendo composto pela base de cálculo e alíquota.

Nesse sentido, a lei aplicável que regerá a feitura do lançamento tributário é aquela que está ou esteve em vigor na data da ocorrência da hipótese de incidência tributária, espelhando os elementos que compunham a Regra Matriz de Incidência.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 2005. p. 160

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 2005. p. 169

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 2005. p. 173-174

No entanto, se a lei tributária não fizer referência a nenhum destes elementos, aplicar-se-á a regra do §1º, do Art. 144 CTN.

No mais, o Código Tributário Nacional estabelece que, em casos de (i) lei meramente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (ii) quando a lei deixar de considerar um ato como infração; (iii) quando for mais benéfica ao contribuinte; e (iv) quando 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, estes três últimos, desde que não atinja a coisa julgada formada. Fora dessas hipóteses, portanto, não é permitida a retroatividade da lei tributária.

Por fim, a norma tributária, como regra, deve obedecer aos princípios da anterioridade, por meio do qual é vedado aos entes federativos instituir ou majorar tributos antes de 90 dias ou no mesmo exercício financeiro (art. 150, III, *b* e *c*). Assim, tem-se como regra que, a norma, quando instituída ou majorada, deve esperar esse período para entrar em vigência. No entanto, há exceções: nos impostos com caráter extrafiscal, por exemplo, não precisam observar esse intervalo para começar a vigor.

Por todo exposto, tem-se que a obrigação tributária nasce a partir do momento em que o contribuinte pratica a conduta prevista in abstracto na lei. Em decorrência disso, a Fazenda pública precisa (impositivamente) realizar o lançamento administrativo, procedimento responsável por estabilizar e formalizar a obrigação tributária. A lei que prevê o tributo deve ser válida, isto é, existir no ordenamento jurídico e, para isso, precisa respeitar tanto as regras do CTN, tanto os princípios constitucionais.

Princípios Constitucionais Tributários

Na doutrina jurídica atual ainda não há uma definição fixa dos princípios, principalmente quando estes são comparados às regras. A título exemplificativo, Nelson Nery Junior, explica que, para Ronald Dworkin, princípios “conferem coerência e justificação ao sistema jurídico e permitem ao juiz, diante de hard cases, realizar a interpretação de maneira mais conforme à Constituição”¹¹. Para o jurista americano, não existe uma distinção radical entre regras e princípios, não havendo um padrão fixo de espécies normativas de qualquer tipo¹², acredita, porém, que há uma diferença lógica.

Para Dworkin, as regras são aplicáveis à maneira tudo ou nada (*all-or-nothing*)¹³, ou seja, diante de um caso concreto, as regras são aplicáveis ou não, de forma integral, e se excluem se houver conflito entre elas¹⁴. O mesmo não ocorre com os princípios, tendo em vista que estes possuem o elemento do peso ou da importância¹⁵, de natureza axiológica e moral¹⁶. Assim, ao contrário das regras, em caso de colisão de princípios, não haveria uma exclusão recíproca, mas um sopesamento de forças. Para Dworkin, o peso dos princípios decorre de seu conteúdo moral-político, que está atrelado aos valores que compõem a democracia constitucional, que, por sua vez, indicam a decisão correta.

O constitucionalista alemão Robert Alexy, em contrapartida, define princípios como *mandamentos de otimização*. Para Alexy, regras e princípios são espécies do gênero normal jurídica e distinguem-se pelo plano qualitativo, conforme as possibilidades de aplicação no caso concreto¹⁷. Assim, enquanto os princípios

¹¹ NERY JUNIOR, Nelson. Princípios do processo na Constituição Federal. 12ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 38.

¹² NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. Direito constitucional brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 127.

¹³ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução de Nelson Boeira. 3ª ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2010, p. 39.

¹⁴ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução de Nelson Boeira. 3ª ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2010, p. 39.

¹⁵ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução de Nelson Boeira. 3ª ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2010, p. 39.

¹⁶ Sobre a relação de direito e moral em Ronald Dworkin, ver ABOUD, Georges. Processo constitucional brasileiro. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, pp. 180-185.

¹⁷ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª ed. alemã. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 91

possuem diferentes graus de aplicação, as regras são aplicadas inteiramente, produzindo efeitos definitivos. Por estar mais próximo à tradição jurídica do *civil law*, suas ideias se aproximam mais do sistema jurídico brasileiro.

Em caso de conflito entre princípios, para Alexy “um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições”¹⁸. Nesta hipótese, o conflito se dá no plano da validade, a colisão entre princípios ocorre na dimensão do peso, de modo que cada princípio terá capacidade de restringir as possibilidades de realização do princípio colidente¹⁹.

O professor brasileiro Humberto Ávila, por sua vez, adota que a diferença entre princípios e regras se dá quanto ao “*grau de abstração na determinação do fim e da conduta*”²⁰. Os princípios estabelecem de forma imediata um determinado fim a ser alcançado e de forma mediata qual conduta deve ser praticada. Quanto às regras, estas estabelecem de maneira direta a conduta, tendo, portanto, maior grau de concretude e, indiretamente, o fim a ser perseguido²¹.

Traçadas as principais definições, ressalta-se, que, neste capítulo, o propósito não é eleger o melhor conceito de princípios, mas, sim, utilizar determinada definição para melhor analisar os princípios tributários e suas implicações à luz da Constituição Federal e do sistema jurídico atual.

Inicialmente, estudaremos os princípios tributários expressos na Constituição que se sobressaem no debate sobre a relativização da coisa julgada²² (princípio da equidade, capacidade contributiva, segurança jurídica e unidade e supremacia da

¹⁸ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª ed. alemã. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 93.

¹⁹ 1 ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª ed. alemã. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 96.

²⁰ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade, in 161 Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 215, jan/mar, 1999, p. 167

²¹ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade, in 161 Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 215, jan/mar, 1999, p. 167

²² Temas 885 e 881 do STF

Constituição). Assim, postos os alicerces do ordenamento jurídico²³, passaremos à análise da relação entre a coisa julgada e a Constituição.

Princípio da Equidade

O princípio da equidade, também chamado igualdade tributária, decorre da igualdade universal assegurada no artigo 5º da Constituição: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)”. Essa ideia de igualdade corresponde tanto ao aspecto formal (a sujeição de todos à regra da lei), quanto ao material, o que acaba justificando e impondo que a lei considere as diferenças para buscar tratamentos adequados a cada condição. Em outras palavras: “*tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades*”. Aplicando essa concepção na matéria tributária, tem-se que a igualdade é exercida quando se efetua, por exemplo, a cobrança de tributo em percentuais distintos conforme a riqueza ostentada pelos contribuintes, em atenção a sua capacidade contributiva, que adiante estudaremos.

Especificamente quanto ao sistema tributário, a Constituição veda o tratamento desigual entre os contribuintes que estejam em situações equivalentes.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos

Por força desse dispositivo, é proibido o tratamento distinto, infundado, entre contribuintes, já que, como regra, a igualdade não precisa ser justificada, como ocorre com a desigualdade. Nesse sentido, ensina Leandro Paulsen que: “justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função do critério que com ela guarda relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado”, observada

²³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 2021

a adequação e proporcionalidade entre a diferenciação fática e a diferenciação jurídica.

Princípio da Capacidade Contributiva

Segundo o professor Leandro Paulsen, o princípio da capacidade contributiva orienta toda a tributação, além de constituir “um critério de justiça fiscal, capaz de fundamentar o tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia.”²⁴. Nas palavras do professor, é em respeito a esse princípio que se deve observar a “graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Essa ideia está expressa no art. 145, §1º, da Constituição²⁵, mas, ainda que na redação a capacidade contributiva esteja relacionada apenas aos impostos, esclarece, o professor, que se trata de “princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, mesmo que de modo distinto conforme as características de cada qual”²⁶.

Cuida-se, pois, de um princípio complementar ao princípio da equidade, ambos concorrem para a promoção e garantia da isonomia. Esta, correspondendo à aplicação tributária, ao passo que o princípio da capacidade contributiva, corresponde ao modo de cobrança do tributo. Assim, citando Fábio Canazaro, Paulsen explica:

“a capacidade contributiva ‘apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a igualdade horizontal e a igualdade vertical, em relação à graduação do ônus de alguns tributos’. Nessa linha, frisa-se que a “igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal’,

²⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 82 *E-book*. ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 15 out. 2023.

²⁵ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 82 *E-book*. ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 15 out. 2023.

enquanto a 'igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidade diversas.'"²⁷

Em matéria tributária, são vários os modos de viabilizar a aplicação deste princípio, dentre as possibilidades, faz necessário citar as seguintes: imunidade; isenção; seletividade e progressividade.

Imunidade, na concepção da professora Regina Helena Costa, deve ser analisada segundo sua dupla natureza: a primeira como de “norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade”, e a segunda de “direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas”²⁸.

Também para Roque Carrazza a imunidade possui duas acepções, ampla e restrita: a primeira “significando a incompetência da pessoa política para tributar”; a segunda, “aplicável às normas constitucionais que, de modo expresso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, ou, última hipótese, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações”.

Ambos os autores concordam que, embora houvesse na doutrina tradicional o entendimento de que as imunidades recairiam somente sobre os impostos, estas, na verdade, recaem sobre todos os tributos. Nesse sentido, explica Regina Helena Costa:

“a imunidade, em nosso entender, excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrelada o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção.”

A isenção, assim como a imunidade, às últimas consequências conduz ao não surgimento da obrigação tributária principal²⁹, contudo os dois conceitos possuem

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 82 *E-book*. ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 15 out. 2023

²⁸ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 15 nov. 2023

²⁹ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 118 *E-book*. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 15 out. 2023

diferenças significativas. Na definição de Rubens Gomes de Souza, trata-se, a isenção, de “favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento do tributo devido”³⁰, na definição mais sintética de Souto Maior Borges “hipótese de não incidência legalmente qualificada”³¹.

Isso porque a isenção tem sempre por fonte a lei, que deve vir da mesma pessoa política competente para instituir o tributo sobre o qual se trata a isenção. Esta lei deve, necessariamente, ser motivada pelo interesse público³².

Ressalta-se, aqui, que o fato de a isenção decorrer, obrigatoriamente, de lei, é a principal ponto que a distingue da imunidade, que se trata de norma constitucional. Além disso, outros dois aspectos que diferenciam esses dois institutos são: (i) imunidade situa-se no plano da *definição* da competência tributária, enquanto a isenção, no plano do *exercício* da competência; (ii) a imunidade, por ser norma constitucional com status de cláusula pétrea, somente pode ser excluída por meio do exercício do Poder Constituinte Originário. A isenção, por sua vez, pode ser eliminada por outra lei que restabeleça a eficácia da lei que anteriormente havia instituído o tributo³³.

Em suma, nas palavras de Regina Helena Costa:

“(…) na imunidade não ocorre o fato jurídico--tributário por não existir a possibilidade de formulação da hipótese de incidência; na isenção não ocorre o fato impositivo, uma vez que o legislador competente, mediante norma diversa, impediu a atuação da hipótese de incidência em relação a um ou alguns de seus aspectos.”

A seletividade também está atrelada ao princípio da capacidade contributiva. Trata-se, também, de um princípio tributário expresso na Constituição (art. 153, §3º, I e art. 155, 2º, III), aplicado, diretamente ao ICMS e IPI, incidindo sobre o consumo de produtos. Em linhas gerais, a seletividade corresponde à pretensão atribuir uma maior

³⁰ SOUSA, R. G. D. **Compêndio de Legislação Tributária**. 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97

³¹ BORGES, J. S. M. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001

³² COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 118 *E-book*. ISBN 9786553623309. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 15 out. 2023

³³ COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 118 *E-book*. ISBN 9786553623309. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 15 out. 2023

carga tributária aos bens supérfluos, enquanto àqueles mais essenciais incidirá uma menor carga tributária³⁴.

É possível visualizar bem a relação existente entre a seletividade e a capacidade contributiva a partir do voto proferido pelo ministro Ricardo Lewandowski no julgamento do RE 634.457³⁵. No acórdão, o ministro afirma que “a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória”, que, no plano concreto, evitaria a aplicação de “alíquotas exorbitantes em serviços essenciais”.

Por fim, a progressividade, que complementa e concretiza o princípio da capacidade contributiva³⁶ e é a razão pela qual é permitido, em alguns casos, fixar alíquotas com um percentual crescente, conforme a base de cálculo.

O princípio da segurança jurídica na Constituição/88

Segundo o autor Radbruch afirma que a segurança jurídica e a justiça são elementos que compõem o núcleo do Direito e sem os quais ele não se caracteriza. Norberto Bobbio, por sua vez, defende que a segurança jurídica não se trata apenas de uma exigência decorrente da coexistência ordenada do homem, mas também um “elemento intrínseco do Direito”, cuja finalidade é afastar o arbítrio e garantir a igualdade, não se podendo sequer imaginar um ordenamento jurídico sem que subsista uma garantia mínima de segurança³⁷. São diversos os autores que, em seus estudos, sustentam a tese de que sem segurança jurídica, não há de se falar em Direito³⁸. Cita-se, por exemplo, o trecho da obra de Paulo de Barros Carvalho, na qual

³⁴ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 03 out. 2023.

³⁵ STF, AgRg no RE n. 634.457-RJ, 2ª Turma, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 05.08.2015, D.J. 14.08.2014

³⁶ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 03 out. 2023.

Sobrenome, Inicial do Pr

³⁷ Norberto Bobbio, La certeza del Diritto é um mito?”, Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto 28, pp. 150-151, 1951 citado por ÀVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre a permanência, mudança e a realização no Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011

³⁸ Lon Fuller, Anatomy of Law, Connecticut, Greenwood, 1968, p. 73

afirma que a “*certeza do Direito é algo que se situa na própria raiz do dever-ser, é ínsita ao deôntico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica*”³⁹.

Hugo Brito de Machado, ao considerar a segurança jurídica como uma norma-princípio, entende que se trata de um “estado de coisas que deve ser buscado mediante a adoção de condutas que produzam efeitos que contribuem para a sua promoção”. Defende, então, que a segurança jurídica deve ser buscada de acordo com determinado ordenamento jurídico. Em outras palavras, significa uma prescrição para alguém adotar comportamentos que aumentem o grau de previsibilidade, sendo a matéria do direito posto.

Para Roque Antonio Carrazza⁴⁰, a segurança jurídica é a própria razão de ser da Constituição Federal. Para Misabel Derzi, as linhas definidoras da proteção oferecida pelo princípio da segurança são as seguintes:

“ (a) a continuidade da ordem jurídica; associada ao princípio da segurança jurídica, fruto do Estado de Direito, em que a confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado conduzem à proteção da confiança; (b) a proteção da continuidade do ponto de vista material, em que o raciocínio se vincula, em sequência especificamente, à proteção da propriedade e do patrimônio pelo Direito Constitucional, e a outros direitos e garantias fundamentais; (c) a fidelidade ao sistema e à justiça, que conduzem ao princípio da proteção da confiança, desenvolvida por seu efeito garantidor da igualdade, em especial, no direito ao planejamento; (d) a proteção da disposição concreta do investimento, como circunstância decisiva do Direito privado, como componente subjetivo do “*valor da segurança jurídica*”, segundo CANARIS, converte-se no Direito público em mera prática da confiança como indicador, que deve evidenciar uma relação causal entre a confiança e a decisão tomada pelo cidadão, em face dos atos e omissões do Estado.

O trecho acima, a nosso ver, expressa bem – e sinteticamente – a ideia por trás do princípio da segurança jurídica. Ora, considerando todo o exposto, infere-se que o princípio da segurança jurídica existe como decorrência da função do Direito como

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21ªed., São Paulo, Saraiva, 2009, p. 165.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Tributário. 34ª ed. São Paulo: Juspodivm, 2023

instrumento regulador da sociedade, a partir do qual é possível haver um certo grau de previsibilidade nas relações e consequências das condutas humanas, previstas pela norma jurídica. Quanto maior for esse grau de previsibilidade, maior a segurança e, conseqüentemente, maior a confiança dos cidadãos no sistema jurídica ao qual estão submetidos.

Vale dizer, ainda, que o Estado, por ser Democrático de Direito, também deve se obedecer à norma. Assim, o Direito, mais do que oferecer previsibilidade às condutas humanas, prevê, também, as consequências das relações entre o Estado e os civis, motivo pelo qual é de extrema relevância a observância do princípio da segurança jurídica, tendo em vista ser o Estado o lado mais forte em relação à outra parte.

O tratamento da coisa julgada na Constituição

O artigo 5º, XXXVI, da Constituição dispõe que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. No ordenamento jurídico pátrio, inexistente definição constitucional de direito adquirido e ato jurídico perfeito, tratam-se, pois, de conceitos cujo conteúdo é preenchido pelo legislador ordinário, a quem assiste a prerrogativa de definir o conteúdo evidenciador da ideia de situação jurídica definitivamente consolidada. O mesmo não ocorre com a coisa julgada, pois a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro a define como “a decisão judicial de que não caiba mais recurso” (art. 6, §3º, LINDB)⁴¹.

Quando analisada no âmbito processual, verifica-se que a coisa julgada pode ser dividida em formal e material. Em breve síntese, coisa julgada formal é aquela que se dá nos limites do próprio processo, ao passo que a coisa julgada material é definida como “eficácia que torna imutável e indiscutível o efeito da sentença não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”⁴²

⁴¹ Art. 6º, §3º.: Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba mais recurso

⁴² Thereza Alvim, Questões prévias, cit., p. 88

Já no aspecto Constitucional, a interpretação dada é que a coisa julgada é consequência direta do Estado de Direito e encontra base nos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança⁴³. Cumpre esclarecer que o Estado de Direito, por muitos, é considerado um sobreprincípio que se correlaciona com outros princípios, os quais, juntos, agem como reveladores do seu conteúdo e, assim, constituem seu fundamento.

O primeiro princípio basilar é o da segurança jurídica⁴⁴. Como demonstrado anteriormente, a segurança jurídica pode ser analisada em duas dimensões: objetiva e subjetiva. No plano objetivo, a segurança jurídica recai sobre a ordem jurídica objetivamente considerada, aí importando a irretroatividade e a previsibilidade dos atos estatais, assim como o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. No âmbito subjetivo, por sua vez, a segurança jurídica está envolvida na relação dos cidadãos com o Poder Público. Daqui verifica-se a influência do princípio da proteção da confiança⁴⁵, segundo princípio que fundamenta a coisa julgada, como garantia da confiança que os atos estatais devem proporcionar aos cidadãos, titulares que são de expectativas legítimas. Dessa forma, estão intrinsecamente relacionadas as ideias de segurança jurídica e proteção da confiança ao conceito de coisa julgada, esta que, como demonstrado, não existe em sua completude sem aquelas.

Sendo, portanto, a coisa julgada, um instituto processual, previsto expressamente na Constituição, com respaldo em princípios constitucionais também expressos e um dos requisitos fundamentais para a existência e manutenção do Estado de Direito, é impositivo o seu respeito. O fato de a coisa julgada estar prevista como um direito fundamental, por si só, já enseja a sua garantia no sistema jurídico pátrio, tendo em vista o princípio da supremacia da Constituição. Além disso, sua observância assegura a imutabilidade das decisões judiciais, trazendo estabilidade jurídica e maior confiabilidade nas instituições sociais e estatais.

⁴³ Marioni, Luiz Guilherme. Coisa Julgada Inconstitucional. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

⁴⁴ Nesse sentido, conforme destacado pelo Ministro Luiz Fux, a coisa julgada é uma decorrência dos princípios da tutela jurisdicional efetiva e da segurança jurídica. Voto-Vista do Ministro Luiz Fux, em que relativiza a coisa julgada em relação à ação de investigação de paternidade (STF – RE 363889/DF, Rel. Min. Dias Tóffoli).

⁴⁵ Marioni, Luiz Guilherme. Coisa Julgada Inconstitucional. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS DECISÕES TRANSITADAS EM JULGADO

Nas palavras de Alexandre de Moraes, controle de constitucionalidade significa “verificar a adequação (compatibilidade) de uma lei ou de um ato normativo com a constituição, verificando seus requisitos formais e materiais”⁴⁶. A análise da constitucionalidade de uma norma deve seguir requisitos formais e materiais. O primeiro corresponde à observância das regras impostas pelo próprio texto constitucional durante o processo legislativo, podendo ser critérios subjetivos, os quais se referem à fase introdutória do processo, devendo ser observado se é competente a pessoa que tomou iniciativa para a criação de determinada lei, ou critérios objetivos, que devem estar presentes na fase constitutiva e complementar, devendo ser observados todo o tramite constitucional previsto nos artigos 60 a 69 da Constituição.

Por fim, deve ser realizada a análise do critério material, que trata da compatibilidade do objeto da lei ou do ato normativo com a Constituição. Assim, se presentes todos esses requisitos, a norma é considerada constitucional, caso contrário, deve ser feito o controle de constitucionalidade pelos meios adequados.

Em se tratando de controle de constitucionalidade de decisões já transitadas em julgado, o meio processual mais apropriado para a adequação da decisão à Constituição, é a ação rescisória (art. 966 e ss., do CPC), instrumento legítimo para impugnar decisões judiciais transitadas em julgado⁴⁷, tendo em vista que nesta conterà o pedido rescindente para “desconstituir decisão definitiva imutável em futuros processos, *a fortiori* naquele em que foi proferida”⁴⁸.

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento consolidado no Tema nº 733, julgado em sede de repercussão geral que “a eficácia executiva da declaração de inconstitucionalidade tem como termo inicial a data da publicação do

⁴⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9786559771868. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771868/>. Acesso em: 10 out. 2023.

⁴⁷ ALVIM, Eduardo Arruda. **Direito Processual Civil**. 6ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019

⁴⁸ Sérgio Rizzi, Ação Rescisória, cit., p 8

acórdão (Art. 28, da Lei nº 9.868/1999), atingindo apenas os atos administrativos e judiciais supervenientes”⁴⁹. *A contrario sensu*, portanto:

“a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando constitucionalidade ou inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (art. 495, CPC)”⁵⁰

Este caso paradigmático evidencia a necessidade de ação rescisória para impugnar as decisões fundamentadas em norma declarada inconstitucional após o trânsito em julgado. Mais adiante, veremos que o entendimento fixado no Tema nº 733 do STF é desconsiderado quando do julgamento que deu origem ao Tema 881, no qual a maioria votou pela não modulação do efeitos da decisão acerca da interrupção automática dos efeitos temporais das decisões transitadas em julgados, em se tratando de decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral, que versarem sobre as relações tributárias de trato continuado.

Ainda a respeito desse julgamento, o Ministro Relator destaca a diferença entre “eficácia normativa de uma decisão que declara a inconstitucionalidade, retirando *ex tunc* do plano jurídico a norma, com a eficácia executiva, ou seja, o efeito vinculante da decisão”. Segundo ele, o efeito vinculante não está relacionado à inconstitucionalidade, mas, sim, à sentença que declara inconstitucional. Adverte, ainda: “O efeito vinculante é para o futuro, da decisão do Supremo para frente, não atinge os atos passados, sobretudo a coisa julgada”.

Nesse sentido, vale mencionar o jurista contemporâneo Luiz Guilherme Marioni:

⁴⁹ RE 730462, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28-05-2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 PUBLIC 09-09-2015

⁵⁰ RE 730462, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28-05-2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 PUBLIC 09-09-2015

“(...) a eficácia retroativa da decisão de inconstitucionalidade não diz respeito ao controle de constitucionalidade das decisões judiciais, mas apenas e tão somente ao controle da constitucionalidade das leis. Embora isto em princípio seja evidente, a tese da retroatividade da decisão de inconstitucionalidade sobre a coisa julgada muitas vezes esquece que nesta hipótese se está diante do controle da constitucionalidade da lei, e não de um meio de controle da constitucionalidade das decisões judiciais.”⁵¹.

A ideia de Marioni está de acordo com o fundamento do Tema nº 733 do STF. Conforme ambos os entendimentos, a eficácia *ex tunc* recai sobre a norma declarada inconstitucional, enquanto o efeito vinculante, *ex nunc*, é atribuído à decisão judicial, no que tange à sua execução. Desse modo, como se trata de dois efeitos diferentes, não caberia a ação automática da declaração de inconstitucionalidade, dependendo, portanto, de ação rescisória, ou recurso próprio para a sua modificação e posterior validade constitucional.

DECISÕES NO ÂMBITO DO CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE

Em linhas gerais, controle difuso de constitucionalidade é aquele que pode ser feito por qualquer juiz (justiça ou instância) ou Tribunal (federal ou estadual), desde que haja um caso concreto e que a inconstitucionalidade seja de matéria incidental.⁵² A competência de efetuar esse controle de constitucionalidade não está expressa na Carta Constitucional, mas decorre como consequência lógica da função jurisdicional exercida pelos magistrados: “a atividade do magistrado deriva do latim *juris* (direito) *dictio* (dizer). Se o juiz ‘diz o direito’, inegavelmente deve apreciar a invalidade das normas que atentem contra a Constituição”⁵³.

Conforme mencionado, para ser possível o controle difuso, são necessários dois requisitos: caso concreto e inconstitucionalidade de matéria incidental. A existência do primeiro descarta a hipótese de propor uma ação perante o juiz de

⁵¹ MARIONI, Luiz Guilherme. *A Coisa Julgada Inconstitucional*, 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

⁵² MARTINS, Flávio. *Curso de Direito Constitucional*, 3ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

⁵³ MARTINS, Flávio. *Curso de Direito Constitucional*, cit., p. 487.

primeira instância com o único objetivo de declarar uma lei inconstitucional. E significa que o juiz só poderá examinar a constitucionalidade de uma norma se esta estiver aplicada a um caso concreto que motivou a discussão judicial da lide. O segundo requisito é consequência do primeiro. Dizer que a inconstitucionalidade deve ser de matéria incidental importa que a inconstitucionalidade não pode ser matéria principal do processo. Logo, o juiz ou Tribunal pode apreciar, no caso concreto, a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, desde que a inconstitucionalidade seja incidental, isto é, não seja matéria principal do processo.

O exercício do controle difuso de constitucionalidade pode ser visto quando do julgamento do recurso extraordinário pelo STF. No RE 361.829⁵⁴, de relatoria da Ministra Ellen Gracie restou decidido que: “O STF exerce, por excelência, o controle difuso de constitucionalidade quando do julgamento do recurso extraordinário, tendo os seus colegiados fracionários, competência regimental para fazê-lo sem ofensa ao art. 97 da CF⁵⁵”.

Realizado o controle difuso, os efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade da norma atingem diretamente as partes vinculadas ao processo (*inter partes*). Adotamos, aqui, a corrente doutrinária que entende não ser possível a adoção de efeito *erga omnes* para o controle difuso de constitucionalidade. Isso porque, conforme explicação da ilustríssima professora Teresa Arruda Alvim:

“o controle difuso não pode ter lugar em ações cuja sentença fica acobertada por coisa julgada (= eficácia, no caso) *erga omnes*. Admitir que houvesse controle difuso numa ACP, cujo efeitos são, segundo alguns, *erga omnes*, seria o mesmo que equipará-la a uma ação de controle concentrado,

⁵⁴ RE 361829 ED, Relator(a): ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 02-03-2010, DJe-050 DIVULG 18-03-2010 PUBLIC 19-03-2010 EMENT VOL-02394-02 PP-00491 RTJ VOL-00214-01 PP-00510 LEXSTF v. 32, n. 376, 2010, p. 166-172. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=361829&sort=_score&sortBy=desc

⁵⁵ 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

burlando-se a lei, pois este seria feito, num primeiro momento, por um juiz singular e não pelo STF⁵⁶

No entanto, ressalta-se que o CPC atual equipara, para muitos fins, o controle concentrado ao difuso. Inclusive, vale pontuar que o controle difuso, quando feito pelo STF, gera precedente vinculante⁵⁷

Para todos os fins, os efeitos da decisão fundada em norma posteriormente reconhecida inconstitucional são retroativos⁵⁸, uma vez que, reconhecida a inconstitucionalidade da lei, esta torna-se nula, inválida desde seu nascimento. Considerando que a retroatividade da decisão pode implicar, em algumas situações, danos à segurança jurídica, o STF admitia a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso.

A título exemplificativo, cabe mencionar o julgamento do Recurso Extraordinário nº 197.917/SP⁵⁹, por meio do qual foi declarado inconstitucional o artigo da Lei

⁵⁶ ARRUDA ALVIM, Teresa. Modulação na Alteração da Jurisprudência Firme ou de Precedentes Vinculantes 2ª. ed. São Paulo: RT, 2021

⁵⁷ Nesse sentido: arts. 1.030, I, a, e 988, §5º, II, ambos do CPC.

⁵⁸ MARTINS, Flávio. Curso de Direito Constitucional, cit., p. 501

⁵⁹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL. LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, INCIDENTER TANTUM, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL. 1. O artigo 29, inciso IV da Constituição Federal, exige que o número de Vereadores seja proporcional à população dos Municípios, observados os limites mínimos e máximos fixados pelas alíneas a, b e c. 2. Deixar a critério do legislador municipal o estabelecimento da composição das Câmaras Municipais, com observância apenas dos limites máximos e mínimos do preceito (CF, artigo 29) é tornar sem sentido a previsão constitucional expressa da proporcionalidade. 3. Situação real e contemporânea em que Municípios menos populosos têm mais Vereadores do que outros com um número de habitantes várias vezes maior. Casos em que a falta de um parâmetro matemático rígido que delimite a ação dos legislativos Municipais implica evidente afronta ao postulado da isonomia. 4. Princípio da razoabilidade. Restrição legislativa. A aprovação de norma municipal que estabelece a composição da Câmara de Vereadores sem observância da relação cogente de proporção com a respectiva população configura excesso do poder de legislar, não encontrando eco no sistema constitucional vigente. 5. Parâmetro aritmético que atende ao comando expresso na Constituição Federal, sem que a proporcionalidade reclamada traduza qualquer afronta aos demais princípios constitucionais e nem resulte formas estranhas e distantes da realidade dos Municípios brasileiros. Atendimento aos postulados da moralidade, impessoalidade e economicidade dos atos administrativos (CF, artigo 37). 6. Fronteiras da autonomia municipal impostas pela própria Carta da República, que admite a proporcionalidade da representação política em face do número de habitantes. Orientação que se confirma e se reitera segundo o modelo de composição da Câmara dos Deputados e das Assembleias Legislativas (CF, artigos 27 e 45, § 1º). 7. Inconstitucionalidade, incidenter tantum, da lei local que fixou em 11 (onze) o número de Vereadores, dado que sua população de pouco mais de 2600 habitantes somente comporta 09 representantes. 8. Efeitos. Princípio da segurança jurídica. Situação

Orgânica do Município de Mira Estrela que fixava o número desproporcional de vereadores, violando o art. 29, IV, a, da CF. Se se seguisse a regra geral, a decisão teria efeitos *ex tunc*, o que acarretaria perda de mandato de vários vereadores, o que desrespeitaria a segurança jurídica.

Mais adiante trataremos, com maior atenção, a modulação dos efeitos das decisões judiciais. Por ora, basta nos limitarmos às considerações que o controle difuso de constitucionalidade pode ser feito por qualquer juiz ou Tribunal, desde que o exame da norma seja de matéria incidente e esta esteja relacionada a um caso concreto, podendo a decisão que declarar a inconstitucionalidade ter efeito *ex tunc*, *inter partes*, ou ser modulada pelo julgador, se sua aplicação imediata conferir risco à segurança jurídica.

DECISÕES EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE

Diferentemente do difuso, o controle concentrado de constitucionalidade somente pode ser exercido por alguns tribunais, STF ou Justiça Estadual, por força dos artigos 102, I, a, e 125, §2º, da CRFB Segundo o professor Luis Roberto Barroso, “no sistema concentrado, o controle de constitucionalidade é exercido por um único órgão ou por um número limitado de órgãos criados especificamente para esse fim ou tendo nessa atividade sua principal função”⁶⁰. Essa modalidade é também denominada de “controle por via de ação”, porque se dá por meio de cinco ações: (i) Ação Direta de Inconstitucionalidade Genérica; (ii) Ação Direta de Inconstitucionalidade Interventiva; (iii) Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão; (iv) Ação Declaratória de Inconstitucionalidade; e (v) Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.

excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos *ex tunc*, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente. Prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos pro futuro à declaração incidental de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário conhecido e em parte provido.

(RE 197917, Relator(a): MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 06-06-2002, DJ 07-05-2004 PP-00036 EMENT VOL-02150-03 PP-00368)

⁶⁰ BARROSO, Luís R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. *E-book*. ISBN 9788553611959. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611959/>. Acesso em: 15 out. 2023

Especificamente quanto à ADI Genérica, o parágrafo único do art. 28, da Lei nº 9.868/99, estabelece que a decisão definitiva “tem eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública Federal, estadual e municipal”⁶¹. A partir, então, da redação deste artigo, pode-se afirmar que a decisão definitiva da ADI Genérica possui efeito *erga omnes* e vinculante⁶², isto é, ao julgar casos semelhantes, todos os juízes e tribunais o farão conforme estabelecido nesta decisão.

No mais, pode-se afirmar que essa decisão definitiva, como regra, possuirá efeitos *ex tunc*, retroagindo seus efeitos até a entrada em vigor da legislação infraconstitucional. No entanto, sua modulação é autorizada, expressamente, pelo artigo 27 da Lei nº 9.868/99, que assim foi redigido:

“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”.

Uma vez que a própria letra da lei define os efeitos da decisão definitiva da Ação de Declaração de Inconstitucionalidade no seu modo geral, não restam dúvidas sobre essa questão. Tem-se, portanto, que a decisão opera efeito vinculante, *erga omnes*, podendo retroagir até a data de entrada em vigor da lei infraconstitucional e cabendo modulação pelo Tribunal julgador.

A COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL

⁶¹ Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Como visto, o controle de constitucionalidade das decisões - seja difuso, seja concentrado – existe para assegurar que o direito formado a partir de uma decisão definitiva. Assim, a partir do momento que este direito é concretizado pelo juízo, este deve ser exercido dentro do ordenamento jurídico pátrio e, portanto, precisa estar em uniformidade com a Constituição, norma de máxima hierarquia. Por essa razão é vedada a manutenção das decisões e sentenças cuja determinação seja inconstitucional⁶³.

Nesse sentido, Durival Aires Filho ressalta que “coisa julgada inconstitucional é ato inexistente, portanto, sujeito a consequência da nulidade, ou incapaz de gerar qualquer efeito, podendo ser desconstituída a qualquer tempo”⁶⁴.

Isso, entretanto, não autoriza o Supremo desconstituir, automaticamente, a coisa julgada das sentenças pretéritas que aplicariam a norma declarada inconstitucional. Tanto o é que o próprio precedente do STF assim fixou:

“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 (art. 495)” (RE 730462)⁶⁵

⁶³ MACHADO, H. D. B. Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006. p. 71

⁶⁴ MACHADO, H. D. B. Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006. p. 72

⁶⁵ Ementa: CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO. 1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito. 2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, “l”, da Carta Constitucional. 3. A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos administrativos e

O trecho acima foi retirado da tese firmada em sede de repercussão geral, que originou o Tema 733 do STF, que tratou da “eficácia temporal de sentença transitada em julgado fundada em norma supervenientemente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado.”⁶⁶. Ainda que a matéria principal discutida no referido caso à época foi reconhecida como infraconstitucional⁶⁷, não deixou de ser analisado pelo Supremo em razão da necessidade de decidir se a declaração de inconstitucionalidade tomada em ADI atinge desde logo sentenças anteriores já cobertas por trânsito em julgado, que tenham decidido em sentido contrário.

A disposição desse precedente até então era seguida pelos tribunais, de modo que ainda de mostrava necessário ajuizar ação rescisória para que a matéria decidida e transitada em julgado fosse reavaliada. Pode-se dizer que a tese fixada no Tema 733 do STF foi adequada, se considerarmos todas as regras processuais pertinentes à luz da segurança jurídica.

Ora, como visto, a proteção à coisa julgada, ainda que seja cláusula pétrea, não é absoluta, não por outro motivo do próprio Código de Processo Civil prevê

decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional. 4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado. 5. No caso, mais de dois anos se passaram entre o trânsito em julgado da sentença no caso concreto reconhecendo, incidentalmente, a constitucionalidade do artigo 9º da Medida Provisória 2.164-41 (que acrescentou o artigo 29-C na Lei 8.036/90) e a superveniente decisão do STF que, em controle concentrado, declarou a inconstitucionalidade daquele preceito normativo, a significar, portanto, que aquela sentença é insuscetível de rescisão. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

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

⁶⁶ Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4353441&numeroProcesso=730462&classeProcesso=RE&numeroTema=733>

⁶⁷ RE 730462 RG, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 29-05-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-123 DIVULG 24-06-2014 PUBLIC 25-06-2014. p. 11

hipóteses em que esta poderá ser relativizada ou rediscutida. Porém, isso não significa que não deva ser rígida, de forma que a sua alteração automática somente por existir posterior decisão contrária do STF se revela como um grande fator de insegurança jurídica.

CAPÍTULO III – RELAÇÃO JURÍDICA PROCESSUAL

O TRATAMENTO DA COISA JULGADA NO CPC/15

O conceito legal de coisa julgada é primeiro definido pela Lei Geral de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, que a conceituou como “a decisão judicial de que já não caiba mais recurso” (art. 6º, §3º, LINDB). Essa primeira definição não é exatamente satisfatória, pois, apenas por ela, a coisa julgada seria facilmente confundida com a sentença irrecorrível, o que não o é. Posteriormente, o Código de Processo Civil de 1973 aumentou o grau de precisão definindo a coisa julgada como eficácia que torna a sentença imutável e indiscutível após o término dos recursos⁶⁸, por meio do seguinte dispositivo:

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

A redação tomou nova forma com o Código de Processo Civil atual: “Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso” (art. 502, CPC). A partir disso, verifica-se três modificações significativas na definição de coisa julgada trazida pelo atual CPC: (i) termo “eficácia” foi substituído por “autoridade”; (ii) o Código não mais trata apenas de “sentença”, mas sim de “decisão de mérito”; e retirou-se a especificação “ordinário ou extraordinário” relacionada a “recurso”.

Quanto esta última alteração trazida pelo novo CPC, o professor Antonio do Passo Cabral explica que a redação anterior especificava os recursos porque adotava uma tradição estrangeira, na qual há diferença entre os recursos ordinários e extraordinários a depender do trânsito em julgado. Segundo o professor, não havia sentido utilizar-se dessa tradição no processo civil brasileiro e, por isso, a supressão é positiva.

⁶⁸ WAMBIER, T. A.A. Breves Comentários ao Novo Código de Processo Civil. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016

No entanto, o professor não possui a mesma opinião sobre a substituição do termo “eficácia” por “autoridade”. Essa modificação significou a posituação da tese mais popular na tradição brasileira⁶⁹, decorrente das ideias de Liebman, segundo o qual a coisa julgada seria um elemento que imuniza a sentença, uma qualidade de certos tipos de sentença, um adjetivo que se agregaria e algumas decisões jurisdicionais e seus efeitos, mas que com estes (os efeitos) não poderia ser confundida⁷⁰. Para o jurista italiano, não se trata, a coisa julgada, de efeito da sentença, pois não é gerada nem produzida por esta.

A crítica do professor Cabral, ante à tese liebmaniana, reside no fato de que, a seu entender, a coisa julgada é, sim, um efeito, não necessariamente oriundo da sentença, mas da combinação das vinculações assumidas pelos sujeitos do processo. Portanto, seria correta a definição do art. 467, do CPC/73, já que o dispositivo não atribui a coisa julgada como eficácia *da* sentença, somente diz ser uma eficácia que *atinge* a sentença.

Positiva foi também a alteração de “sentença” para decisão de mérito”, pois atende ao entendimento doutrinário e jurisprudencial majoritário. O legislador, ao optar por essa modificação, inclui como passíveis de sofrer os efeitos da coisa julgada, os seguintes atos judiciais: decisão interlocutória, sentença, decisão monocrática do relator e acórdão. Esse maior alcance da coisa julgada é permitido também porque admite expressamente que o mérito da causa seja apreciado em decisões interlocutórias⁷¹.

Mesmo antes da previsão expressa do CPC, parte da doutrina já entendia pela possibilidade de fracionamento das decisões de mérito no direito processual brasileiro. Nesse sentido, vale citar o julgamento do Recurso Especial nº 1.281.978 – (2011/0224837-2), no qual o Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva discorre que, após as mudanças trazidas pela Lei nº 11.232/2005, a doutrina passou a enxergar a

⁶⁹ Breves comentários ao novo código de processo civil – Teresa Arruda Alvim Wambier e outros

⁷⁰ LIEBMAN, Enrico Tullio. Efficacia ed autorità della sentenza. Op.Cit., p. 12-14; BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Coisa Julgada e Declaração. Op.Cit., p.27

⁷¹ Nesse sentido, o CPC autoriza, pela redação do art. 356, que haja decisão parcial de mérito.

“sentença exclusivamente quanto ao seu conteúdo, ou seja, na ocorrência de alguma das situações previstas nos artigos 267 e 269 do CPC (exame da demanda com ou sem resolução de mérito). Assim, na falta do critério topológico ou finalístico, poderiam ser proferidas diversas sentenças em uma mesma fase processual, a embasar a tese de admissibilidade das sentenças parciais de mérito. Por essa hipótese o juiz poderia julgar apenas parcela da demanda, remetendo para o outro momento processual o julgamento do restante da controvérsia.”⁷²

Ademais, a redação do art. 502, do CPC/15 manteve dois aspectos relevantes da definição de coisa julgada dada pelo Código anterior: imutabilidade e indiscutibilidade. A imutabilidade é a impossibilidade de alteração do decisum e corresponde a imunização da decisão, de forma que fica impossibilitada qualquer alteração subsequente pelas partes, por outro órgão do judiciário e por quaisquer atos de outros Poderes do Estado.

A indiscutibilidade, por sua vez, é relacionada com à preclusão que se observa após o trânsito em julgado da sentença, momento no qual se reconhece a coisa julgada no dispositivo nela contido. Com a preclusão finda a oportunidade de discussão do ato decisório, sendo, portanto, vedada a rediscussão, é assegurada a inalterabilidade da sentença. É por essa razão que se fala em coisa julgada quando é utilizada a expressão “preclusão última” ou *praecclusio maxima*, conforme a tradição romana.

Contudo, a imutabilidade e indiscutibilidade da sentença trazidas pela coisa julgada não são absolutas. Conforme mencionado no capítulo III, existem certas hipóteses em que se permite a rescisão da coisa julgada. Essa quebra acontece por meio de mecanismos processuais que possuem caráter excepcional e são manejados na forma de recursos ou ações autônomas de impugnação.

⁷² REsp nº 1281978 / RS (2011/0224837-2), Relator: Min. RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, PUBLICAÇÃO: 20 de maio de 2015

No sistema jurídico brasileiro⁷³, a coisa julgada se apresenta somente após o exaurimento da possibilidade de interposição de todos os recursos. Não cabendo mais recursos, o meio de impugnação de sentença transitada em julgado se dá pela proposição de ação autônoma. Sobre esses dois meios processuais, o professor Eduardo Arruda Alvim ensina que:

“O principal traço distintivo entre as ações autônomas de impugnação de decisões judiciais e os recursos não se radica, portanto, na circunstância de a ação atacada ter ou não transitada em julgado. O que conta, na verdade, é que as ações autônomas de impugnação dão origem a um novo processo, ao passo que os recursos constituem meio de impugnação das decisões judiciais no mesmo processo em que essas tenham sido proferidas.”⁷⁴

A ação autônoma legítima para impugnar as decisões definitivas é a ação rescisória, como bem dispõe o art. 966 do CPC, é neste artigo também que estão elencadas as hipóteses de cabimento desta ação:

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 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.

⁷³ Isso é diferente quando analisamos a formação da coisa julgada em sistemas estrangeiros, como exemplo, o sistema italiano (art. 324 do *Codice*) e o português (art. 677, do CPC). Nestes, a sentença transita em julgado desde que não caibam contra ela alguns recursos específicos.

⁷⁴ ALVIM, Eduardo Arruda. *Direito Processual Civil*. 6ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019

Pelo caráter excepcional da ação rescisória, as hipóteses são taxativas e nem todas comportam o juízo rescisório. Por exemplo, havendo a propositura da ação rescisória por ofensa à coisa julgada (inciso IV), “não há que falar com juízo rescisório, já que é exatamente a prévia existência de coisa julgada que terá levado ao ajuizamento da ação rescisória”⁷⁵. Nessa ocasião, o processo cuja demanda se tratar de matéria já transitada em julgado será extinto sem resolução do mérito (art. 485, V, CPC/15).

Ressalta-se, aqui, que a ação rescisória não se limita a impugnar sentenças, mas toda decisão de mérito definitiva, o que é permitido em razão do novo tratamento do CPC quanto à coisa julgada e às decisões de mérito: agora, a coisa julgada opera efeitos sobre as decisões de mérito transitadas em julgado, e não apenas às sentenças, conforme já analisado. É cabível, inclusive, contra decisão interlocutória, pois “pode ter por objeto apenas 1 (um) capítulo da decisão” (art. 966, §3º, CPC). Como regra geral, portanto, a ação rescisória é impugna decisão de mérito.

No entanto, existe a exceção do §2º, do art. 966, que trata da ação rescisória. De acordo com o dispositivo, “nas hipóteses previstas nos incisos do *caput* (que elencam as situações de cabimento da ação), será rescindível a decisão transitada em julgado que, embora não seja de mérito, impeça (i) mova propositura da demanda ou (ii) admissibilidade do recurso correspondente.

Assim, não podemos dizer que o caráter imutável e indiscutível das decisões, após a configuração de coisa julgada, é absoluto. Sendo verificadas as hipóteses em que o Código permite a quebra da coisa julgada, a decisão de mérito pode ser rediscutida, desde que a parte interessada ajuíze a ação rescisória, o que pode ocorrer no prazo de dois anos contatos do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo (art. 975, *caput*, CPC).

COISA JULGADA MATERIAL E COISA JULGADA FORMAL

⁷⁵ ALVIM, Eduardo Arruda. Direito Processual Civil. 6ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019

Na definição do professor Cândido Rangel Dinamarco⁷⁶, coisa julgada material é

“a imutabilidade dos efeitos substanciais da decisão de mérito. Quer se trate de decisão meramente declaratória, constitutiva ou condenatória, e mesmo quando a demanda seja julgada improcedente. É um status, que transcende a vida do processo e atinge as pessoas”

O professor Arruda Alvim, citando os ensinamentos de Moacyr Amaral Santos, distingue a coisa julgada forma da material:

“São, na verdade, degraus de um mesmo fenômeno” que pode ser assim explicado: todas as decisões, uma vez que se tenham esgotado os recursos contra ela cabíveis, tornam-se imutáveis e indiscutíveis naquele específico processo em que foram prolatadas (coisa julgada formal). As decisões de mérito, porém, tornam-se também indiscutíveis porque imutáveis, não só no processo em que foram proferidas, como também para todo e qualquer processo (coisa julgada material). Apesar de não se tratar de facetas diversas de uma mesma qualidade, a coisa julgada formal é pressuposto lógico-jurídico imediato e suficiente à coisa julgada material, eis que não poderia o decisum restar imutável além do processo se este mesmo processo pudesse ser alterado. É um pressuposto instantâneo, pois ocorrida a forma, *ipso facto*, imediatamente ocorre também a material, se a decisão tiver sido de mérito.”⁷⁷

Nesse entendimento é seguida pelo professor Eduardo Arruda Alvim, que em sintetiza as ideias da seguinte maneira:

“Distingue-se a coisa julgada material, a que faz menção o art. 502 do CPC/15, da coisa julgada formal. Esta última opera efeitos endoprocessuais e decorre do esgotamento dos recursos cabíveis. A coisa julgada opera efeitos panprocessuais. Nesta hipótese, havendo coisa julgada material, o comando que emerge da parte dispositiva da sentença torna-se imutável e indiscutível no processo em que a sentença for prolatada ou em outro qualquer.”⁷⁸

⁷⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Processo Civil. 9ª ed. São Paulo: 2023

⁷⁷ ALVIM, Arruda. Manual de Direito Processual Civil. 20ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020

⁷⁸ ALVIM, Eduardo Arruda. Direito Processual Civil. 6ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019

Infere-se, a partir de tudo isso, que coisa julgada formal e a coisa julgada material trata-se de fenômenos distintos e, apesar de terem, às últimas circunstâncias, um objetivo comum -a estabilização das decisões de mérito, garantindo a segurança jurídica- não podem ser confundidas. O grau de distinção é tanto que, considerando ao rigor da técnica, não poderiam as duas serem denominadas “coisas julgadas”, isso porque, a coisa julgada formal corresponde a preclusão máxima, significando, apenas, a estabilidade da relação jurídica processual⁷⁹.

OS LIMITES OBJETIVOS E SUBJETIVOS DA COISA JUGADA

Quando falamos em limites da coisa julgada, estamos nos referimos à coisa julgada material, que possui efeitos panprocessuais, isto é, para além dos limites da ação judicial na qual primeiro atuou. Segundo o artigo 504 do CPC, não fazem coisa julgada os fatos e os fundamentos da decisão. Assim, considerando que a decisão é constituída obrigatoriamente pelo relatório, que apresenta os fatos, o fundamento e a parte dispositiva (art. 489, CPC), por exclusão, somente esta última faz coisa julgada. Sobre o assunto, vale mencionar as lições do professor Cândido Rangel Dinamarco:

“Até mesmo o fundamento mais importante e indispensável à conclusão a ser tomada na parte dispositiva da sentença permanece livre para uma nova apreciação judicial sempre que o objeto do processo seja outro. O código exclui expressamente a imutabilidade dos fundamentos, ‘ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença’ (art. 504, inc. I). Quis e conseguiu com isso, clara e conscientemente, pôr uma pá de cal sobre a tese, de nobilíssima linhagem doutrinária, de que os motivos fundamentais tornar-se-iam imutáveis quando chega a coisa julgada material (Savigny). Ressalvam-se, porém os casos em que o dispositivo da sentença esteja apoiado na solução de uma questão prejudicial, contida na motivação da sentença (art. 503, §1º)”⁸⁰.

⁷⁹ ALVIM, Eduardo Arruda. Direito Processual Civil. 6ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019

⁸⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de Processo Civil. 9ª ed. São Paulo: 2023

CAPÍTULO IV

COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Até aqui, analisamos os principais conceitos para se entender o nascimento da obrigação tributária, até a sua cobrança e estabilização. Após, discorreremos sobre os aspectos constitucionais e processuais do instituto da coisa julgada, apresentando algumas definições e entendimentos que ainda figuram como pontos controversos pela doutrina.

Nesse quarto e último capítulo, será estudada a relação da coisa julgada tributária, que merece uma especial análise em razão de suas relevantes peculiaridades. Considerando as importantes modificações jurisprudenciais observadas recentemente sobre o assunto, daremos uma atenção maior ao julgamento dos Temas 885 e 881, cujo acórdão foi publicado há pouco e indicou significativas mudanças no que tange à determinação de cobrança de tributo.

Ressaltamos que o intuito não é exaurir todas as questões sobre o tem, tampouco apresentar soluções aos problemas a ele pertinentes. O que se propõe a fazer, com este trabalho, é, a partir do entendimento doutrinário, discutir as mudanças a respeito do tratamento dado à coisa julgada sob o aspecto constitucional e processual-tributário.

MODIFICAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA e MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

O professor Helenilson Cunha Pontes, explica que nas hipóteses que envolvem lides tributárias de caráter declaratório em que “o pronunciamento judicial opera-se fundamentalmente sobre a validade das normas jurídicas que devem reger a relação jurídica tributária”, a coisa julgada projeta-se no futuro fixando um “esquema de agir”⁸¹. Assim, sintetiza o professor:

⁸¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Coisa Julgada em Matéria Fiscal (Identidade de objeto)”, Revista de Direito Tributário. Vol. 43, São Paulo: RT. p. 78.

“a decisão transitada em julgado pela qual se define o regime jurídico da relação tributária, mediante o afastamento de normas tributárias por razões de inconstitucionalidade, consubstancia comando revelador de um esquema de agir, com efeitos para o futuro desde que mantidas as mesmas circunstâncias fáticas e jurídicas subjacentes a sua (decisão) proferida”.

Disto pode-se retirar um requisito importante para a mudança de jurisprudência. Em linhas gerais, o entendimento jurisprudencial deve acompanhar as mudanças da sociedade, para que, assim, o Direito continue regulando as relações sociais de forma válida e eficaz. Sobre o assunto, Teresa Arruda Alvim ressalta que deve haver um equilíbrio entre a necessidade da adaptação do Direito às alterações sociais e a de que haja estabilidade, isso porque sem estabilidade não há previsibilidade e, sem previsibilidade não há direito⁸².

Então, assim como pontuado pelo professor Helenilson, se mantidas as circunstâncias fáticas e jurídicas do tempo que a decisão transitou em julgado, mantem-se os efeitos da coisa julgada formada. A *contrario sensu*, se houver significativas alterações fáticas e jurídicas, é razoável que haja alguma transformação jurisprudencial para acompanhar tais mudanças. Nesse sentido, podemos tomar como referência o artigo 927, inciso III, do CPC, o qual determina que “os juízes e os tribunais observarão os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos”. Verifica-se, pois, que a alteração jurisprudencial ganhou tamanha importância que foi positivada no Código de Processo Civil vigente.

Por outro lado, uma mudança abrupta na jurisprudência causa uma ruptura na segurança jurídica. E isso pode ser ainda mais violento se não houver a modulação dos efeitos da decisão. Tomemos como exemplo, a seguinte questão levantada pelo professor Hugo de Brito Machado:

“uma sentença que resolve questão tributária afirmando a constitucionalidade, ou a inconstitucionalidade de uma lei, e transita em

⁸² ARRUDA ALVIM, Teresa. Modulação na Alteração da Jurisprudência Firme ou de Precedentes Vinculantes 2ª. ed. São Paulo: RT, 2021

julgado, pode ser questionada na hipótese de o STF, no controle difuso em outro processo, ou em controle concentrado de constitucionalidade, decidir em sentido oposto?”⁸³

Primeiro, devemos lembrar que, conforme visto no capítulo III, a coisa julgada é a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, tornando a sentença ou decisão de mérito imutável e indiscutível. Contudo, por não possui caráter absoluto, pode ser relativizada por meio de ação rescisória, quando houver decisão do STF declarando a inconstitucionalidade ou quando houver modificação da jurisprudência pelos Tribunais, em caráter vinculante.

Ainda, seja no controle difuso, seja no controle concentrado, sendo a decisão de declaração de (in)constitucionalidade proferida pelo STF, esta terá efeito *erga omnes*.

Em matéria tributária, a mudança da jurisprudência deve ser observada com um pouco mais de cuidado se comparada com as outras matérias. Conforme explica a professora Teresa Arruda Alvim, existem, em algumas áreas do Direito, a jurisprudência forte, assim classificadas porque uma mera alteração pode gerar – e muitas vezes gera- um abalo na segurança jurídica. Desta forma, ensina a ilustre professora:

“De fato, questões tributárias, a nosso ver, não devem ser objeto de alteração pela via jurisprudencial, pois, como regra, não proporcionam margem de liberdade para que o juiz capte as nuances dos casos concretos”⁸⁴.

Nesse sentido, a modulação surge, no Direito brasileiro, como uma forma de “minimizar a abrangência e o alcance da retroatividade dos efeitos da sentença de procedência, que, a rigor, apagariam do mundo jurídico todo ato baseado na norma tida como inconstitucional ou na interpretação de inconstitucionalidade qualificada”⁸⁵.

⁸³ MACHADO, H. D. B. Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006.

⁸⁴ ARRUDA ALVIM, Teresa. Modulação na Alteração da Jurisprudência Firme ou de Precedentes Vinculantes 2ª. ed. São Paulo: RT, 2021

⁸⁵ ARRUDA ALVIM, Teresa. Modulação na Alteração da Jurisprudência Firme ou de Precedentes Vinculantes 2ª. ed. São Paulo: RT, 2021

É por meio da modulação que o princípio da segurança jurídica ganha funcionalidade diante das alterações jurisprudenciais, já que impede que esta tenha uma brusca ruptura.

Considerando o Direito como instrumento de regulação social, ele deve oferecer certo grau de previsibilidade perante as condutas daqueles submetidos à determinado sistema jurídico. É por esse motivo – por conferir previsibilidade – que não deve sofrer modificações repentinas, mas lentas, assim como as mudanças sociais, sendo a sociedade um organismo vivo e, portanto, sujeita a mudanças.

E foi ressaltando a importância de se observar a segurança jurídica que o ministro Edson Fachin votou pela modulação nos efeitos da decisão quando do julgamento do RE 949297, em sede de repercussão geral. Conforme o voto proferido pelo ministro, “*a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada do contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, termina por corresponder à norma jurídica nova ao contribuinte.*”. Essa colocação reafirma as lições de Teresa Arruda Alvim:

“Em campos mais frouxos é que, segundo nos parece, à jurisprudência pode caber, sim, (também) o passo, talvez primeiro passo, na evolução do direito: transformação das regras de direito material.

Talvez o melhor dos exemplos que tenha ocorrido no direito brasileiro seja a evolução da disciplina jurídica que se deu a concubina, hoje companheira, pelo judiciário.

(...)

Evidentemente, nada disso poderia ou deveria ter ocorrido no direito tributário, um *ambiente decisional rígido*. Os tributos precisam estar previstos em lei e, via de regra, passam a ser cobrados no exercício seguinte em razão do princípio da anterioridade. Veja-se a relevância destas regras (arts. 150, I e III, *b*, da CF), no que se refere à concretização dos princípios basilares de direito tributário, todos ligados à segurança jurídica.”⁸⁶

Tanto no trecho retirado do voto do ministro Edson Fachin quanto no trecho acima transcrito, considera-se que a mudança da decisão em desfavor do contribuinte

⁸⁶ ARRUDA ALVIM, Teresa. Modulação na Alteração da Jurisprudência Firme ou de Precedentes Vinculantes 2ª. ed. São Paulo: RT, 2021. p. 48

possui a mesma carga normativa que uma lei de cobrança tributária, já que é por aquele dispositivo que se passa a obrigar o recolhimento de determinado tributo. Portanto, sendo equivalente a uma lei, deve respeitar aos princípios das anterioridades (art. 150, III, *b* e *c*, da CF), a depender, obviamente, de cada tributo.

No mesmo sentido, vale destacar também a posição de Misabel Abreu Machado Derzi:

“(…) Por isso, está ainda na raiz do princípio da regra de separação dos Poderes, compreender que a norma judicial não se pode desprender da casuística, dos casos concretos que motivam a sua criação. Esse o limite que nos assegura que a jurisprudência consolidada obriga, vincula, impõe-se a todos mas não é lei”⁸⁷

Por esse motivo, o ministro Fachin defendeu os efeitos do acórdão do RE 949297, de modo que seus efeitos fossem modulados e, ainda, sejam observados os princípios das anterioridades. O caso paradigma mencionado, trata do recurso extraordinário cujo julgamento deu origem ao Tema 881 do STF, que versa sobre os “limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante do 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”⁸⁸.

Embora o relator min. Edson Fachin tenha votado pela modulação dos efeitos da decisão, em respeito à segurança jurídica, o voto foi vencido pelo entendimento do redator do acórdão, min, Luís Roberto Barroso, que defendeu a aplicação dos efeitos da decisão a partir de 2007, sem modulação, portanto. Ainda, segundo Rosa Weber,

“a modulação de efeitos proposta traria uma maior insegurança jurídica, especialmente aqueles envolvidos que após a decisão do STF em sentido contrário a coisa julgada que lhes houvera sido favorável recolheram devidamente o tributo”

⁸⁷ DERZI, M. A. M. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

⁸⁸ Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em 25.10.2023

Após toda a exposição deste subcapítulo, não caberia concordar com tal posição. Retomando as lições da professora Teresa Arruda Alvim, temos que o ambiente decisional, isto é, “regras e princípios de direito material à luz dos quais certos casos serão objeto de decisões jurisprudenciais”⁸⁹, da área tributária é rígido e, por isso, não seria adequada uma mudança jurisprudencial assim sem a modulação dos efeitos da dessa importante decisão.

No mais, como mencionado no capítulo III, a proteção à coisa julgada não é absoluta, porém, se contestada, deve-se assim o ser por meio de ação rescisória, nos termos do art. 485 do Código de Processo Civil.

Acrescenta-se a isso o fato de o contribuinte, que tinha trânsito em julgado de uma decisão a ele favorável, ser cobrado retroativamente a efetuar o recolhimento de tributo do qual não havia obrigatoriedade em pagar. Este cenário fere, diretamente, a segurança jurídica e pode ser responsável por graves prejuízos financeiros em se tratando de pessoa jurídica, assim como no caso precedente.

TEMA 885 - VOTO

Neste estudo sobre a relativização da coisa julgada em matéria tributária, mostra-se oportuno nos debruçarmos sobre o acórdão que julgou o RE 955227, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, que originou o Tema 885 do STF, que versa sobre os “efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado”.

Originalmente, o caso paradigma se trata de um mandado de segurança impetrado em maio de 2010, com a finalidade de desconstituir créditos tributários relativos à contribuição social sobre lucro líquido (CSLL), cujo fatos geradores ocorreram entre 2001 e 2003. A segurança pleiteada foi concedida e, em face da

⁸⁹ ARRUDA ALVIM, Teresa. Modulação na Alteração da Jurisprudência Firme ou de Precedentes Vinculantes 2ª. ed. São Paulo: RT, 2021. p. 44

sentença que julgou procedente o caso para a impetrante, a União interpôs Recurso Extraordinário sustentando que:

“(i) o Supremo Tribunal federal decidiu pela constitucionalidade da cobrança da CSLL, tal como prevista na Lei nº 7.689/1988, diante da desnecessidade de prévia lei complementar; (ii) a coisa julgada que a recorrida possui em seu favor não mais opera efeitos, em razão da reiteração de decisões do Plenário desta Corte no início dos anos em sentido contrário a seu pleito; (iii) há violação ao princípio da igualdade, uma vez que alguns contribuintes teriam direito de não pagar a exação, em decorrência da coisa julgada, enquanto outros, que não tiveram acesso ao mesmo provimento jurisdicional, não estariam dispensados do pagamento do tributo. Defende que, em relação aos fatos da coisa julgada teriam sido sustados e a CSLL seria dotada de exigibilidade”

Nas contrarrazões, a empresa recorrida alegou que a coisa julgada constituída em 1992, quando foi reconhecida a inconstitucionalidade da Lei nº 7.69/1988, não poderia ser afastada em razão das decisões referentes a recursos extraordinários julgados na década de 90. Ademais, sustentou que:

“(i) não houve prequestionamento das questões constitucionais suscitadas; (ii) a delimitação dos efeitos da coisa julgada é ofensa constitucional meramente reflexa; (iii) as decisões do Supremo Tribunal Federal proferidas em processo de controle difuso influem nas demandas e rescisórias em curso, mas não nas hipóteses acobertadas pela coisa julgada”

Reconhecida a repercussão geral acerca da questão constitucional, o E. Relator proferiu o julgamento, do qual foram fixadas as seguintes teses:

(i) “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”;

(ii) “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.”

No voto, o E. Relator se manifestou no sentido de “*uma decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, seja em controle incidental ou em ação direta, deve ter o mesmo alcance e produzir os mesmos efeitos*”. Dentre as demais ponderações, destacou que a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes encontra amparo constitucional (art. 150, II), assim como o princípio da igualdade em matéria tributária e a livre concorrência – princípio de ordem econômica (art. 170, IV).

Além disso, o E. Relator afirmou que não existe hierarquia entre os princípios constitucionais, sendo que, havendo conflito entre as normas desta natureza, cabe ao julgador realizar uma ponderação. Nas palavras do Ministro:

“entre estas não há hierarquia, de modo que não é possível estabelecer, em abstrato, qual deve prevalecer. Em caso de conflito entre normas dessa natureza, impõe-se a ponderação, que, como se sabe, é uma técnica que de decisão que se desenvolve em três etapas (...). Idealmente, a ponderação deve procurar fazer concessões recíprocas, preservando o máximo possível dos direitos em disputa”

Sobre o tratamento da coisa julgada, o E. Relator ressaltou que a própria legislação infraconstitucional prevê sua flexibilização em determinadas situações, a exemplo do art. 505, inciso I, CPC, tendo-se definido que a alteração fática ou jurídica implica revisão das decisões transitadas em julgado quanto às relações jurídicas de trato continuado, inclusive com efeitos retroativos, quando houver entendimento do STF em controle de constitucionalidade difuso e concentrado (art. 525, §12; e 535, §5º, do CPC). Afirmou, como conclusão, que a coisa julgada e a segurança jurídica não são valores absolutos, sendo passíveis de flexibilização em favor de princípio que, na hipótese, cumpra mais fielmente a vontade constitucional. Vele mencionar:

“De outro lado, o princípio da segurança jurídica não é absoluto, é deve ser compatibilizado com outros preceitos constitucionais, em especial, ao princípio da isonomia tributária, o qual exige que todos, nos termos da Constituição, devem contribuir para prover o Erário de recursos públicos para viabilizar financeiramente o desenvolvimento do Estado e a promoção do bem-estar geral”

Ao tratar a coisa julgada na relação tributária de trato continuado, o E. Relator explica que o fato de a questão abranger as relações de trato continuado indica peculiaridade na análise da questão. Nas palavras do Relator, a relação tributária de trato continuado é aquela que se “sucede no tempo e se renova a cada exercício, dando ensejo a consecutivas incidências da norma tributária”. Isso significa que, a cada ano, nasce um novo fato gerador e, conseqüentemente, uma nova obrigação tributária, que se extinguirá se presente alguma das hipóteses elencadas nos incisos do art. 156 do CTN.

Contudo, pontua o relator, o caos sob análise corresponde a uma relação continuativa em sentido lato, de modo que, se mantido o cenário jurídico subjacente ao tributo inalterado, as relações supervenientes permanecerão recebendo o mesmo tratamento. Por outro lado, se essas condições sofrerem algum tipo de alteração (fática ou jurídica), será desconstituída a relação continuativa firmada anteriormente, tendo em vista que a conjuntura por meio da qual fora formada, não mais existirá.

É por esse motivo que o R. Relator defende que as relações jurídicas originadas de fatos geradores que se sucedem no tempo, não podem ter o caráter de imutabilidade de normatividade a abranger eventos futuros. Sintetizando essas ideias, menciona-se o trecho do voto proferido: *“Disso depreende-se que a eficácia vinculante da sentença para o futuro é mantida enquanto os suportes fáticos e de direito se manterem inalterados”*

A PONDERAÇÃO ENTRE COISA JULGADA E A LIVRE-CONCORRÊNCIA

Um debate levantado pelo voto do Ministro Luís Roberto Barroso no acórdão do RE 955227 envolve o conflito entre o direito à coisa julgada e à livre concorrência, problemática esta que interfere diretamente na garantia à segurança jurídica.

Sabemos que a coisa julgada se trata de um “ato jurídico perfeito formalizado perante o Poder Judiciário, e que, por isso mesmo, contemplado como um direito e garantia individual previstos na Constituição”⁹⁰, como direito fundamental e, portanto, cláusula pétrea, não podendo ser abolida. No entanto, vimos também que não se trata de um direito absoluto, podendo ser relativizada quando houver mudança fática ou jurídica, de modo que não seja mais eficaz a manutenção da decisão nos termos determinados à época, ou quando for reconhecida que sua formação fundamentou em lei declarada inconstitucional.

Por sua vez, o direito à livre concorrência é a garantia por meio da qual os agentes econômicos possam concorrer em igualdade de condições do mercado. É um conceito fundado na isonomia, e cabe ao Estado criar condições para que haja livre concorrência, não apenas com o exercício de sua liberdade, mas com ações concretas, reprimindo o abuso do poder econômico e os monopólios⁹¹

Nesse sentido, uma decisão transitada em julgado que trata sobre questão tributária que alcança a um ou alguns contribuintes pode desequilibrar as condições normais de concorrência, tendo em vista que a decisão válida para estes, não será válida para os demais. Isso ocorre porque a decisão definitiva possui efeito *inter partes* somente.

O desequilíbrio surge a partir do momento em que o contribuinte que tenha decisão transitada em julgado que reconheça a inexistência da obrigação de recolher a CSLL (para utilizarmos o caso paradigmático do Tema 885), enquanto os demais ainda estarão submetidos a esta incumbência. Desse modo, entende-se que aqueles que não possuírem decisão definitiva favorável estarão em desvantagem econômica

⁹⁰ MACHADO, H. D. B. Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006

⁹¹ MACHADO, H. D. B. Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006

se comparados àqueles que, por decisão judicial, não recolhem a CSLL, pois o custo fiscal deste será menor do que o daquele.

A problemática que surge a partir desse exemplo não envolve apenas agentes econômicos privados, mas, sim, uma relação triangular, uma vez que se trata da questão do equilíbrio concorrencial entre agentes privados e a correlação entre esses grupos e o Estado Fiscal⁹².

O professor Fernando Facury Scaff defende que, para solucionar essa importante questão devemos retornar às lições de Alexy em seus estudos acerca do princípio da isonomia. O jurista alemão fixa os seguintes preceitos para a aplicação do tratamento igualitário e não igualitário, respectivamente:

“Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado o tratamento igual” e “Se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual”.

Considerando a primeira premissa, o professor entende que não há respaldo para o tratamento desigual, o que implica equiparação econômica das situações pelo Poder Judiciário. Desta forma, conclui o professor:

“Ficando provado que o princípio da neutralidade econômica dos tributos foi violado, acarretando danos à livre-concorrência (embasada no princípio da isonomia), esta se torna preponderante em face da coisa julgada (embasada no princípio da segurança jurídica)”⁹³

Na mesma linha que o voto do E. Ministro Luís Roberto Barroso, o professor Fernando Scaff adota o raciocínio de que não se pode aplicar os princípios jurídicos na base “tudo ou nada”, mas que devem ser observadas as relativizações em caso de

⁹² MACHADO, H. D. B. Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006

⁹³ MACHADO, H. D. B. Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2006. p. 125

conflito. Assim, continua o professor, “*mesmo o princípio da segurança jurídica, que ampara a coisa julgada (...), deve sofrer mitigação em face da violação do princípio da livre-concorrência, cuja base se encontra na isonomia*”

Em notas conclusivas, devemos expor nossa opinião no sentido de entendermos equivocado o entendimento dos eminentes ministros. Considerando o atual Código de Processo Civil, bem como a doutrina e as normas do CTN, poderiam ter sido traçadas outras soluções que causariam menos prejuízos ao contribuinte e à segurança jurídica.

Primeiro, há necessidade de desconstituição da coisa julgada formada anteriormente, por meio de ação rescisória, cujo novo marco de prazo para a rescisão seria a declaração de constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que instituiu a CSLL, nos termos dos parágrafos 12, 14 e 15 do art. 525 e artigo 1.057, ambos do CPC. Não sendo proposta a ação rescisória, somente com a vigência da lei nova formal, que altere a que altere a essência do regime jurídico do tributo declarado constitucional pelo STF em controle concentrado, instituindo os novos elementos, poderia haver incidência da contribuição em relação aos protegidos pela coisa julgada, tendo em vista as alterações jurídicas, legislativas, em relação de trato sucessivo. Na ausência, continuaria válida e eficaz a sentença anterior transitada em julgada em favor desses contribuintes⁹⁴.

POSSIBILIDADE DE DISPENSA DA AÇÃO RESCISÓRIA DIANTE DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTÍNUA

Considerando a impossibilidade de desconstituição da coisa julgada pelo meio adequado, a ação rescisória, destaca-se a análise da aplicabilidade da Súmula nº 239/STF⁹⁵ ao caso. A União argumenta que a natureza obrigatória e contínua do recolhimento de tributos impede que a coisa julgada em favor do contribuinte abranja

⁹⁴ SACHA CALMON M. Da Coisa Julgada como Direito Fundamental Constitucional Irreversível e a Inaplicabilidade de sua Flexibilização. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2021/03/2021-derzi-mam-lobato-vs-teixeira-tc-da-coisa-julgada-com-direito-fundamental3851.pdf>. Acesso em 04.10.2023

⁹⁵ Súmula 239/STF: Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores

os períodos subsequentes à ação que originou a decisão final. No RE 955227, que deu origem ao Tema 885 do STF, argumenta a União que:

“a coisa julgada obtida pela empresa, na ação nº 916.598- 6, não tem eficácia continuativa, não servindo para amparar pleito ad aeternum, razão pela qual resta configurada a afronta ao teor da súmula 239 do STF ("Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores"

Entretanto, quando se trata de uma decisão transitada em julgado que declara a inconstitucionalidade da lei que fundamenta a exigência do tributo, reconhecendo a inexistência de relação jurídica tributária, seus efeitos se estendem a eventos futuros. Os Tribunais Superiores tendem a rejeitar a aplicação da mencionada Súmula em casos de declaração de inconstitucionalidade da cobrança. No mais, ensina James Marins:

“De fato as sentenças declaratórias não são sentenças comuns como as que decidem sobre relação jurídica específica e já ocorrida, pois frequentemente assumem escopo preventivo e produzem decisões ‘em que se procura evitar a lesão ainda não consumada de um direito’ e que preenchem a função de alcançar a certeza jurídica. Tais decisões preventivas tomadas em torno de relações continuativas destinam- -se, então, a ‘evitar que o contribuinte tenha que demandar periodicamente com o Fisco para obter, em cada lançamento, declaração de ser indevida a cobrança’ e, portanto – ainda de acordo com magistério de Barbi -, produz eficácia além de um exercício fiscal, não se aplicando nesses casos a Súmula nº 239 do STF”⁹⁶

Portanto, a Fazenda não está isenta de buscar meios judiciais para agir conforme o novo entendimento do STF contrário à decisão transitada em julgado.

É relevante observar que a coisa julgada projeta seus efeitos para o futuro, permanecendo vinculativa na esfera tributária até que haja alteração no estado de direito, ou seja, enquanto a norma de incidência do tributo, julgada inválida anteriormente, não for modificada.

⁹⁶ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.p.565

Quanto à possibilidade de alegar a aplicação do art. 505, I, do CPC/2015 - a chamada ação revisional, a decisão do STF na ADIN nº 15 não trouxe qualquer modificação que justificasse a revisão da sentença transitada em julgado. Assim, o trânsito em julgado que declarou o direito de não recolher a CSLL por inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988 não pode ser desconsiderado pela posterior decisão que declarou a constitucionalidade da contribuição, uma vez que ambas foram julgadas sob os mesmos parâmetros fáticos e normativos.

Diante disso, considerando que a Lei nº 7.689/88 continua sendo a norma instituidora da CSLL e não houve alteração no estado de fato dos contribuintes, a coisa julgada formada no controle incidental deve prevalecer. Mesmo admitindo a aplicação do art. 505, I, do CPC/2015, seus limites, incluindo o uso da via judicial e o prazo de dois anos para apresentação do pedido revisional, estão ultrapassados para a situação em análise

DA PRESERVAÇÃO DA ISONOMIA EM RELAÇÃO À COISA JULGADA OBTIDA

Quanto ao princípio da isonomia entre as partes, frequentemente invocado para justificar a quebra da coisa julgada, onde se argumenta a necessidade de tratar todos os contribuintes de maneira uniforme, a questão não pode ser simplificada. A força da coisa julgada e a segurança jurídica também derivam da Constituição, ocupando um nível hierárquico equivalente ao princípio da igualdade. Ambos são princípios estruturais, imutáveis por meio de reforma constitucional.

Se a sentença tivesse tratado explicitamente da isonomia e esta fosse a base da lide, a coisa julgada poderia ser revista. No entanto, se a demanda abordou uma questão jurídica diferente, limitando-se a decidir sobre a existência ou não de uma obrigação tributária específica para o demandante, a coisa julgada foi estabelecida em um terreno alheio às considerações relacionadas à isonomia.

Inserir a isonomia no cenário da ação rescisória seria introduzir uma nova causa de decidir após a finalidade da coisa julgada, o que representa um desafio desnecessário e inaceitável ao princípio da segurança jurídica, essencial para o caso.

Além disso, é crucial considerar que, uma vez que a coisa julgada está estabelecida, comparar a isonomia em termos de interesses individuais e públicos não é apropriado. O princípio da intangibilidade da coisa julgada é tão fundamental quanto o da isonomia, ambos emergindo das garantias fundamentais da ordem constitucional. Portanto, a coisa julgada não pode ser tratada como um direito ou vantagem disponível da pessoa beneficiada por seus efeitos concretos.

Caso o princípio da isonomia fosse automaticamente superior à coisa julgada, este instituto, protegido até mesmo contra a legislação do Estado pela Constituição, seria grandemente enfraquecido. Uma mudança na jurisprudência poderia desestabilizar todas as sentenças transitadas em julgado, transformando a rescindibilidade de exceção em regra, desencadeando uma série interminável de ações rescisórias e criando um ciclo intolerável e inconcebível. Certamente, esse não é o propósito que fundamenta a mencionada ação rescisória

CONCLUSÃO

Em um primeiro momento, analisamos o nascimento da obrigação tributária, bem como o alcance e a validade da norma a partir da qual é instituído o tributo a ser recolhido, passando brevemente sobre a competência de cada ente federativo para tal função, também sobre a definição dos sujeitos ativos e passivos. Após, foi visto como ocorre o lançamento do tributo para posterior recolhimento e, por fim, analisamos a cobrança do tributo na via judiciária e como é feito o controle de constitucionalidade da norma tributária.

Dessa forma, vimos que a obrigação tributária nasce a partir da prática, pelo contribuinte, de ação prevista na lei que instituiu o tributo. Assim, para a obrigação ser formalizada e, posteriormente, haver a cobrança do tributo, é necessário que a Fazenda Pública realize o lançamento, por meio do qual será indicado o montante do crédito tributário a ser pago, o fundamento legal da cobrança e o prazo para que seja efetuado o recolhimento e, assim, ser extinta a obrigação tributária.

Postas essas primeiras noções basilares da obrigação e cobrança tributária, passamos para o estudo da norma no âmbito constitucional. De início, traçamos as principais lições sobre os princípios tributários constitucionais que mais estão em evidência na formação das teses firmadas pelo STF dos Temas 881 e 885, os quais possuem especial importância para o desenvolvimento deste trabalho. A partir disso, concordamos que, embora não haja uma definição fixa sobre o que são os princípios, a doutrina concorda que os princípios são diferentes das regras, posto que estes podem ser relativizados na sua aplicação, enquanto as regras não admitem essa possibilidade.

Constatamos, ainda, que os princípios da equidade tributária, da capacidade contributiva e da segurança jurídica estão intimamente interligados e possuem como razão de ser a premissa de que a sociedade é heterogênea e, para se manter o tratamento igualitário, é necessário que haja uma diferença na tributação: em linguagem simples, quem tem maior poder aquisitivo paga mais, em detrimento

àqueles que possuem menor. Isso é um dos alicerces do Estado Democrático de Direito.

Ainda no âmbito constitucional, passamos a desenvolver o tema do tratamento da coisa julgada na Carta Maior de 1988, dando maior ênfase nos estudos sobre o controle difuso e concentrado, bem como seus efeitos e consequências em se tratando de matéria tributária. Nesse capítulo, foi possível concluir que a coisa julgada é um instrumento constitucional, sendo sua garantia um direito fundamental classificado como cláusula pétrea. No entanto, assim como todos os direitos, não possui caráter absoluto, podendo ser relativizada se constatada a inconstitucionalidade, ainda que posteriormente a sua formação.

Analisamos também o tratamento da coisa julgada no âmbito processual e a como ocorre a mudança de jurisprudência. Aqui concluímos que a coisa julgada, instrumento constitucional, está também prevista no Código de Processo Civil, o qual também prevê um instrumento por meio do qual se pode contestar a coisa julgada formada pela decisão de mérito: a ação rescisória, medida excepcional que pode ser proposta em hipóteses taxativas, o que confirma o caráter não absoluto da coisa julgada. No que tange à mudança de jurisprudência, concordamos com o entendimento doutrinário formado pela professora Teresa Arrua Alvim, que ensina que, a matéria tributária possui *ambiente decisional* rígido e, por isso, não se mostra adequado mudanças no direito material por meio da jurisprudência e, se houver, deve ser gradual, modulando os efeitos da decisão, portanto.

Por fim, relacionamos essas conclusões aplicando na matéria tributária, em especial para analisar os temas 881 e 885, o primeiro sobre os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado, e o segundo sobre os 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.

Por fim, verificamos que, ainda que pareça certo o efeito erga omnes nas decisões de controle de constitucionalidade do STF, seja difuso ou concentrado, a quebra da coisa julgada, em matéria tributária, com a mudança de jurisprudência deveria ao menos ser modulada, considerando o ambiente decisional rígido e a observância à segurança jurídica.

A. Legislação e jurisprudência acerca do assunto

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1996)

Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105, de 16/03/2015)

Supremo Tribunal Federal:

RE 949.297/CE (rel. Min. Edson Fachin, julgamento em 08.02.2023, Dj
02.05.2023);

RE 955.227/BA (rel. Min. Luís Roberto Barroso, julgamento em 08.02.2023, Dj
02.05.2023);

RE 730462 RG (TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 29-05-2014,
ELETRÔNICO DJe- 24.06.2014 PUBLIC 25-06-2014)

BIBLIOGRAFIA

ALVIM, Arruda. **Manual de Direito Processual Civil**. 20. ed. São paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

ARRUDA ALVIM, Teresa. **Modulação na Alteração da Jurisprudência Firme ou de Precedentes Vinculantes** 2ª. ed. São Paulo: RT, 2021

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª ed. alemã. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015

ALVIM, Eduardo Arruda. **Direito Processual Civil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**, in 161 Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 215, jan/mar, p. 1999

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre a permanência, mudança e a realização no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2021

BARROSO, Luís R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. *E-book*. ISBN 9788553611959. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611959/>. Acesso em: 15 out. 2023

BORGES, J. S. M. **Teoria Geral da Isenção Tributária** . 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023.

COSTA, Alcides Jorge. **Contribuição ao estudo da obrigação tributária**. São Paulo: IBDT, 2003.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 15 nov. 2023

DERZI, M. A. M. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Processo Civil**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3ª ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2010

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “**Coisa Julgada em Matéria Fiscal (Identidade de objeto)**”, Revista de Direito Tributário. Vol. 43, São Paulo: R.,2006

MACHADO, H. D. B. **COISA JULGADA, CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MARTINS, Flávio. **Curso de Direito Constitucional**, 3ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

MARIONI, Luiz Guilherme. **Coisa Julgada Inconstitucional** . 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2005

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9786559771868. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559771868/>. Acesso em: 10 out. 2023.

Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 21 *E-book*. ISBN 9786553623255. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623255/>. Acesso em: 15 out. 2023

LIEBMAN, Enrico Tullio. Efficacia ed autorità della sentenza. Op.Cit., p. 12-14; BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Coisa Julgada e Declaração. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 12 out. 2023

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 12ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016

SACHA CALMON M. **DA COISA JULGADA COMO DIREITO FUNDAMENTAL CONSTITUCIONAL IRREVERSÍVEL E A INAPLICABILIDADE DE SUA FLEXIBILIZAÇÃO**. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp->

content/uploads/2021/03/2021-derzi-mam-lobato-vs-teixeira-tc-da-coisa-julgada-com-direito-fundamental3851.pdf. Acesso em: 4 out. 2023.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 12 out. 2023

SOUSA, R. G. D. **Compêndio de Legislação Tributária**. 1. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97.

WAMBIER, T. A.A. **Breves Comentários ao Novo Código de Processo Civil**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016