

# COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

*Ana Patrícia Lopes Farinha*

*Analista Judiciário - Área Judiciária  
Assessoria 22a Vara/PE*

**Sumário:** 1. Introdução; 2. Coisa julgada; 2.1 Noções gerais; 2.2 Limites objetivos da coisa julgada; 2.3 Coisa julgada em matéria tributária; 2.4 Coisa julgada e relação jurídica continuativa tributária; 3. Norma x texto/enunciado; 4. Coisa julgada x nova norma jurídica; 5. Ponderação (ou colisão?) De princípios; 5.1 Noções gerais; 5.2 Segurança jurídica x isonomia; 5.3 Coisa julgada x livre-concorrência; 6. Coisa julgada em matéria tributária e controle de constitucionalidade; 6.1 noções gerais; 6.2 Declaração de (in)constitucionalidade pelo STF em controle concentrado; 6.3 Declaração de (in)constitucionalidade pelo STF em controle difuso; 6.4 Controle de constitucionalidade e mora do contribuinte; 7. Coisa julgada e súmula 239 do STF; 8. Coisa julgada e súmula 343 do STF em matéria constitucional; 9. Conclusão; 10. Bibliografia; 10.1 Livro; 10.2 Artigo; 10.3 Site jurídico

**Resumo:** Um dos grandes dilemas atualmente vividos pelo Direito Tributário brasileiro está no adequado tratamento que deve ser conferido à decisão judicial passada em julgado, estabelecendo aspectos ligados à constitucionalidade de normas tributárias. Os problemas encontram-se desde a definição da real importância que a coisa julgada em matéria tributária possui no que concerne às mudanças promovidas no estatuto jurídico, que deve direcionar no futuro a relação jurídica tributária até o alcance que decisões individuais de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de normas tributárias devem estabelecer, quando, em momento posterior, surgem pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, em controle difuso ou concentrado, em sentido contrário. O conflito de princípios como o da segurança jurídica, da isonomia e da livre-concorrência, é observado com frequência no trato da questão. Resta saber qual(is) destes princípios deve(m) prevalecer (ou não).

## 1. INTRODUÇÃO

A coisa julgada em matéria tributária e seus relacionamentos com a jurisdição constitucional e com a própria Constituição levantam uma série

de discussões. Isonomia, segurança jurídica e livre-concorrência são apenas alguns dos ingredientes desse controvertido fenômeno.

Apesar de tal discussão não ser nova, essas questões surgem em razão de recentes pronunciamentos do STF divulgados num contexto de cifras astronômicas, seja do lado do contribuinte seja do lado do Estado arrecadador. Há uma tendência a se *relativizar* a coisa julgada, quando se entende que a decisão é baseada em norma inconstitucional, no âmbito tributário, em situações nas quais normalmente ela não seria aplicável. Pior, invocando-se respeito à supremacia constitucional, desrespeitam-se diversos valores que ela contempla.

A coisa julgada, presente há muito nas Constituições brasileiras, foi, a partir da Constituição Federal de 1988, elevada a Direito-garantia constitucional. Direito-garantia porque, ao mesmo tempo em que a sociedade tem o direito de ver respeitada a coisa julgada, ela garante a certeza do direito, a segurança nas relações jurídicas daquela mesma sociedade.

Afirma-se que, só agora, este instituto tornou-se direito-garantia no Estado Democrático de Direito porque, na condição de garantia constitucional, objetiva proteger os direitos fundamentais. Sua missão é, além de impedir a retroatividade da lei, garantir a observância do princípio da certeza do direito.

Observa-se, na coisa julgada, ainda, um viés político, tendo em vista o interesse de que, a partir de determinado momento, a decisão judicial, justa ou injusta, fique imune a qualquer sorte de ataque. Em que pese entendimento doutrinário em sentido contrário, a justiça da decisão não produz tanta influência quanto à opção do legislador quando se diz que uma sentença transita em julgado.

A importância da coisa julgada extrapola os limites dos direitos internos, alcançando a seara das cortes internacionais. A título ilustrativo, Leonardo Nemer Caldeira Brant<sup>1</sup> ensina que:

*Constata-se, ainda, que os vetores positivo e negativo são igualmente complementares porque, nos dois casos, **a res iudicata na Corte Interamericana de Direitos Humanos encontra um apoio na necessidade social de solução da controvérsia jurisdicional e***

<sup>1</sup> Citado por Juraci Mourão Lopes Filho. **Relativização da Coisa Julgada no Direito Processual Tributário**. In: MACHADO<sup>2</sup>, 2006: p. 228.

**responde à necessidade de segurança jurídica. O interesse social justifica, portanto, a imutabilidade do dispositivo jurisdicional, a execução da sentença e a imutabilidade da decisão.** (originais sem grifos)

É deste espírito, assim, que se reveste o presente estudo, o qual ensaia uma descrição sobre o controvertido fenômeno da coisa julgada especificamente relacionado à seara tributária, suas principais características, sua origem, seu procedimento, sua aplicabilidade, seus limites, suas vantagens, enfim, uma narrativa que tem por escopo transmitir ao leitor noções sobre o tema sem a pretensão de esgotar sua discussão.

## 2. COISA JULGADA

### 2.1 Noções Gerais:

A função jurisdicional, desempenhada pelo Estado-juiz, possui como característica principal o cunho terminativo na solução de conflitos sociais. Cabe à Jurisdição dar a palavra final acerca do litígio posto sob sua apreciação, atuando mediante a aplicação do direito substantivo atinente à espécie.

É nesse contexto que se encontra o instituto da coisa julgada. Atua ela como o instrumento responsável pela imutabilidade dos pronunciamentos jurisdicionais finais. À coisa julgada deve ser atribuído um caráter prioritariamente prático e pacificador, vez que objetiva ela, basicamente, evitar um estado de perpétua incerteza.

Constitui fenômeno pertencente não apenas ao Direito Processual, mas, também, ao Direito Constitucional. Seu conceito legal, aparentemente impreciso, é traçado no plano infraconstitucional pelo art. 467 do CPC<sup>2</sup> e art. 6.º, § 3.º, da LICC<sup>3</sup>. As definições, em sede doutrinária, também são as mais diferentes.

<sup>2</sup> Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

<sup>3</sup> Art. 6.º. A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (...) §3º. Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.

A coisa julgada, na verdade, constitui uma relevante qualidade da sentença: a da imutabilidade do comando que se exara no dispositivo da sentença. Este foi o entendimento propagado por Liebman<sup>4</sup> em sua mais conhecida obra sobre o tema, na qual diferencia a autoridade da coisa julgada da eficácia da sentença. Senão, vejamos:

**A eficácia da sentença deve, lógica e praticamente, distinguir-se da sua imutabilidade. Aquela pode definir-se genericamente, como um comando, quer tenha o fim de declarar, quer tenha o de constituir ou modificar ou determinar uma relação jurídica.**

(...). A sentença vale como comando, pelo menos no sentido de que contém a formulação autorizativa duma vontade de conteúdo imperativo; e basta isso para que se possa falar, ao menos do ponto de vista formal, do comando que nasce da sentença.

Esse comando, na verdade, ainda quando seja eficaz, não só é suscetível de reforma por causa da pluralidade das instâncias e do sistema dos recursos sobre que está o processo construído, mas ainda está exposto ao risco de ser contraditado por outro comando, pronunciado também por um órgão do Estado. (...)

Assim, a eficácia de uma sentença não pode por si só impedir que o juiz posterior, investido também ele da plenitude dos poderes exercidos pelo juiz que prolatou a sentença, de reexaminar o caso decidido e julgá-lo de modo diferente. Somente uma razão de utilidade política e social intervém para evitar esta possibilidade, tornando o comando imutável quando o processo tenha chegado à sua conclusão, com a preclusão dos recursos contra a sentença nele pronunciada.

**Nisso consiste, pois, a autoridade da coisa julgada, que se pode definir, com precisão, como a imutabilidade do comando emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a definitividade e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é, pelo contrário, uma qualidade, mais intensa e**

<sup>4</sup> Liebman, 2006: p. 50 e ss.

**mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato.**

*A eficácia natural da sentença, com a aquisição dessa ulterior qualidade, acha-se, então, intensificada e potencializada, porque se afirma como única e imutável formulação da vontade do Estado de regular concretamente o caso decidido. (originais sem grifos)*

Assim, por coisa julgada deve-se entender a imutabilidade que adquire a sentença transitada em julgado, não mais atacável por recurso. Daí ser mais preciso se falar não da inconstitucionalidade da coisa julgada, mas, sim, da decisão a que ela se refere, constituindo a “festejada” *relativização* nada mais que o afastamento da característica de imutabilidade para que se possa substituir uma decisão viciada por outra.

## 2.2 Limites Objetivos da Coisa Julgada:

No momento em que se trata dos limites objetivos da coisa julgada, há que se ter, sempre em mente, o caráter funcional da coisa julgada no sentido de garantir a permanência do pronunciamento judicial final, seja ele de que natureza for (declaratório, constitutivo ou condenatório).

Com efeito, o que é fundamental para a coisa julgada é garantir que o pronunciamento de mérito passado em julgado fique imune a qualquer tipo de ataque. É exatamente a coisa julgada que impede que um segundo processo, com o mesmo objeto de outro anterior, modifique a decisão anteriormente prolatada.

Os limites objetivos da coisa julgada são determinados pela identificação da causa de pedir e pela abrangência do pedido formulado (art. 468 do CPC<sup>5</sup>), assim como pela permanência do estado de fato ou de direito, no caso das relações jurídicas de trato continuado (art. 471, I, do CPC<sup>6</sup>), como se verá mais adiante.

<sup>5</sup> Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

<sup>6</sup> Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: I – se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença; (...).

Em outro dizer, a coisa julgada restringe-se a acolher ou rejeitar estritamente o que foi deduzido em juízo, mediante prévia solução das questões (pontos controvertidos de fato e de direito) trazidas pelas partes e com fundamento na causa de pedir invocada.

A análise dos fundamentos para as questões, que podem ser de fato ou de direito, é uma tarefa que precede logicamente a decisão do mérito da causa, e que, por tal razão, a influencia. Assim, as partes têm o ônus de indicar, oportunamente, os pontos que desejam que o juiz analise quando do seu pronunciamento.

Essas questões, uma vez proferida a sentença, e passada ela em julgado, não podem mais ser juridicamente invocadas para a mesma finalidade. Mesmo as questões não alegadas e, portanto, não constantes expressamente na sentença, não podem ser argüidas em novo processo que tenha o mesmo objeto do anterior em que já consta a tutela jurisdicional definitiva, a teor do disposto no art. 474 do Código de Processo Civil<sup>7</sup>.

Embora os fundamentos da sentença não transitem em julgado, estes são importantes para delimitar o alcance do dispositivo. Assim, por exemplo, se uma decisão afirma a inconstitucionalidade de uma determinada exação tributária, por afirmar que a mesma deveria ser arrecadada e fiscalizada pelo órgão X, e não pelo órgão Y, o fato de surgir lei posterior modificando as alíquotas desse tributo, sem alterar, contudo, a entidade arrecadadora, em nada modificará os efeitos da *res iudicata*.

Em suma, os efeitos (e a autoridade) da coisa julgada não estão apenas no dispositivo sentencial, mas na norma jurídica nela albergada, isto é, no comando regulador do conflito de interesses levado à apreciação do Judiciário. Tal comando resulta do conjunto de elementos fáticos e jurídicos debatidos no processo, em face dos quais o mesmo é proferido. Logo, o alcance da coisa julgada não deve ser aferido apenas por meio da análise da parte dispositiva da sentença, mas do conjunto dos elementos contidos nos autos, e que constituíram elementos perante os quais foi proferida a decisão judicial.

Nesta linha, Liebman<sup>8</sup> esposou seu entendimento:

*(...) É exato dizer que a coisa julgada se restringe à parte dispositiva da sentença; a essa expressão, todavia, deve dar-se um sentido*

<sup>7</sup> Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.

<sup>8</sup> Liebman, 2006: p. 63.

*substancial e não formalístico, de modo que abranja não só a fase final da sentença, mas também qualquer outro ponto em que tenha o juiz eventualmente provido sobre os pedidos das partes. **Excluem-se, por isso, da coisa julgada os motivos, mas são eles mesmos um elemento indispensável para determinar com exatidão a significação e o alcance do dispositivo.** (originais sem grifos)*

Ainda neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça assim vem se manifestando:

PROCESSO CIVIL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EFICÁCIA DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. SENTENÇA QUE, EM AÇÃO DECLARATÓRIA, RECONHECEU O DIREITO À CORREÇÃO MONETÁRIA DOS SALDOS CREDORES DO ICMS. EFICÁCIA PROSPECTIVA DA COISA JULGADA. (...) **3. Conquanto seja de sabença que o que faz coisa julgada material é o dispositivo da sentença, faz-se mister ressaltar que o pedido e a causa de pedir, tal qual expressos na petição inicial e adotados na fundamentação do decisum, integram a res judicata, uma vez que atuam como delimitadores do conteúdo e da extensão da parte dispositiva da sentença. Dessa forma, enquanto perdurar a situação fático-jurídica descrita na causa de pedir, aquele comando normativo emanado na sentença, desde que esta transite em julgado, continuará sendo aplicado, protraindo-se no tempo, salvo a superveniência de outra norma em sentido diverso.** (...). Conseqüentemente, em virtude da perduração do contexto jurídico em que proferida a sentença da ação declaratória, encontra-se albergado pela eficácia da coisa julgada o direito da recorrente à atualização monetária do saldo credor do ICMS. 7. Recurso especial provido<sup>9</sup>. (originais sem grifos)

<sup>9</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Matéria Tributária. Coisa Julgada. RESP n.º 795724 – SP. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 01 de março de 2007. Disponível em: <http://www.jf.gov.br>. Acesso em 10.10.2007.

### 2.3 Coisa Julgada em Matéria Tributária:

A decisão judicial de natureza declaratória definidora do regime jurídico que deve reger a relação jurídica tributária se assemelha a uma *lex specialis*, ou seja, consiste na norma jurídica individual e concreta que regulará os fatos jurídicos sobre a qual o pronunciamento judicial se baseou na solução da demanda, prevalecendo contra a *lex generalis* existente no ordenamento jurídico. Acaso o demandante não limite, temporalmente, o alcance do pedido, a coisa julgada atingirá todos os fatos jurídicos tributários de idêntica natureza, apesar de ocorridos após a decisão declaratória ter passado em julgado.

Transitada em julgado decisão definindo judicialmente o regime jurídico a ser aplicado a determinados fatos geradores, a autoridade da coisa julgada projeta-se no futuro fixando um *modus operandi* entre Administração Tributária e contribuinte.

Assim, a decisão judicial 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 modo de agir, com efeitos prospectivos desde que mantidas as mesmas circunstâncias fáticas e jurídicas subjacentes à sua decisão. O capítulo a seguir trata deste tema.

### 2.4 Coisa Julgada e Relação Jurídica Continuativa Tributária:

Acerca da relação jurídica tributária continuativa, o Código de Processo Civil trouxe o art. 471, inc. I. Tal comando, cumprindo a missão de tentar adequar a coisa julgada ao tipo de relação material sobre a qual incidirá, volta-se à disciplina da coisa julgada diante de relações jurídicas aptas a sofrerem alteração mesmo após a sentença. É a denominada *relação tributária continuativa*.

Não se trata de uma coisa julgada *especial*, mas, sim, do instituto da coisa julgada atento às especificidades da relação de direito material sobre a qual vai incidir. Para bem fixar o exato alcance da imutabilidade determinada pelo trânsito em julgado e das conseqüências ligadas ao fenômeno da coisa julgada, mister a identificação precisa da relação jurídica material sobre a qual incidirá o provimento judicial.



Hugo de Brito Machado<sup>10</sup>, fazendo um paralelo com a relação instantânea, expõe, de forma bastante didática, o conceito de relação jurídica tributária continuativa:

*A relação tributária, ou relação jurídica que se estabelece entre o contribuinte, ou o responsável, e o fisco pode ser: a) **instantânea**, como acontece no caso de venda eventual de um imóvel, por exemplo, ou b) **continuativa**, como acontece com o contribuinte do ICMS, por exemplo.*

*No primeiro caso, o fato tributável é autônomo, isto é, nele residem todos os elementos de que se necessita para determinar o valor do tributo a ser pago, e o pagamento extingue não apenas o crédito tributário respectivo, mas a própria relação obrigacional fisco-contribuinte. **No segundo caso, o fato tributável não é autônomo, no sentido de que, embora produza, isoladamente, o efeito de criar a obrigação tributária, ele se insere em um conjunto de outros fatos relevantes para a composição da relação jurídica fisco-contribuinte.***

*A relação jurídica tributária instantânea é peculiar aos tributos relacionados com ocorrências eventuais. (...)*

***A relação jurídica tributária continuativa é peculiar aos tributos relacionados a ocorrências que se repetem, formando uma atividade mais ou menos duradoura.** (...). (originais sem grifos)*

*In casu*, como o fato juridicamente relevante é igual nas relações tributárias continuativas, protraindo-se no tempo, e a lei que incide e o qualifica é a mesma, a obrigação tributária resultante há de ser a mesma. Neste caso, portanto, a relação jurídica tributária tem existência continuada, embora seja dividida em períodos para fins de cálculo do montante do tributo a ser pago em cada um dos períodos sucessivos. Assim, a decisão que define a existência

<sup>10</sup> Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária. In: Machado<sup>2</sup>, 2006: p. 163.

e o modo de ser dessa relação há de ser a mesma, até que surja mudança, no fato ou no direito, capaz de alterar a relação jurídica que resulta desses elementos.

Desarrazoado o renitente entendimento do Fisco no sentido de que de cada fato gerador do tributo isoladamente considerado dê origem a uma relação jurídica autônoma. Admitir esse raciocínio levaria à conclusão de que, em relação ao ICMS, por exemplo, imposto cujo fato gerador é a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o contribuinte que obtivesse decisão judicial afirmando a não-incidência do imposto teria de promover ação judicial relativamente a cada saída.

Em outras palavras, o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa faz imodificável a relação jurídica enquanto permanecerem inalterados os seus elementos constitutivos: a lei e o fato. Nada impede, todavia, mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa. Mudança que pode decorrer de alterações legislativas ou da declaração definitiva da (in)constitucionalidade da lei antes tida como (in)constitucional.

A autoridade da coisa julgada é a mesma, quer se trate de relação jurídica instantânea, ou relação jurídica de trato sucessivo. Contudo, pela circunstância de a continuativa projetar-se para o futuro, fica a sentença que a decidiu sujeita à cláusula *rebus sic stantibus*.

De outro giro, surgindo posteriormente alteração no estado de fato ou de direito (*v.g.*, alteração do fundamento jurídico em que se fundamentara o pedido) pertinentes àquela relação jurídica, a sentença será suscetível de revisão.

Por esta razão, quando o STF, no exercício do controle concentrado, declara a (in)constitucionalidade de uma lei, antes utilizada como fundamento por uma sentença que tenha transitado em julgado, altera o direito sobre o qual se fundamenta essa sentença, alterando (ou cessando), a partir dali, os seus efeitos para o futuro.

Ocorreu, desta forma, alteração do direito sobre o qual se fundou a sentença que regulava a relação de trato sucessivo. Sendo assim, a partir de tal alteração, a coisa julgada deixa de produzir efeitos em relação ao futuro.

Neste sentido, vale transcrever ementa bastante elucidativa relatada pelo Ministro Luiz Fux:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA. DESCONSTITUIÇÃO DOS*

EFEITOS PRETÉRITOS DE SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO, TENDO EM VISTA A POSTERIOR DECLARAÇÃO PELO STF, EM CONTROLE DIFUSO, DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI EM QUE SE FUNDA. IMPRESCINDIBILIDADE DA AÇÃO RESCISÓRIA. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DAS NORMAS PELO SENADO FEDERAL. MODIFICAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO QUE FAZ CESSAR, DESDE A EDIÇÃO DA RESOLUÇÃO, AUTOMATICAMENTE, A FORÇA VINCULANTE DO PROVIMENTO JURISDICIONAL. **1. A sentença, ao examinar os fenômenos de incidência e pronunciar juízos de certeza sobre as conseqüências jurídicas daí decorrentes, certificando, oficialmente, a existência, ou a inexistência, ou o modo de ser da relação jurídica, o faz levando em consideração as circunstâncias de fato e de direito (norma abstrata e suporte fático) que então foram apresentadas pelas partes. Por qualificar norma concreta, fazendo juízo sobre fatos já ocorridos, a sentença, em regra, opera sobre o passado, e não sobre o futuro.** **2. Portanto, também quanto às relações jurídicas sucessivas, a regra é a de que as sentenças só têm força vinculante sobre as relações já efetivamente concretizadas, não atingindo as que poderão decorrer de fatos futuros, ainda que semelhantes. Elucidativa dessa linha de pensar é a Súmula 239/STF.** **3. Todavia, há certas relações jurídicas sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa relação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida pela sentença tenha por origem não o fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que também compõe o suporte desencadeador do fenômeno de incidência. Tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver a repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nestes casos, admite-se**

**a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorreu, na verdade, de juízo de certeza sobre a situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno de incidência. Essas sentenças conservarão sua eficácia vinculante enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.**

4. Em nosso sistema, as decisões tomadas em controle difuso de constitucionalidade, ainda que pelo STF, limitam sua força vinculante às partes envolvidas no litígio. Não afetam, por isso, de forma automática, como decorrência de sua simples prolação, eventuais sentenças transitadas em julgado em sentido contrário, para cuja desconstituição é indispensável o ajuizamento de ação rescisória.

**5. A edição de Resolução do Senado Federal suspendendo a execução das normas declaradas inconstitucionais, contudo, confere à decisão in concreto efeitos erga omnes, universalizando o reconhecimento estatal da inconstitucionalidade do preceito normativo, e acarretando, a partir de seu advento, mudança no estado de direito capaz de sustar a eficácia vinculante da coisa julgada, submetida, nas relações jurídicas de trato sucessivo, à cláusula rebus sic stantibus.**

6. No caso concreto, tem-se ação ordinária por meio da qual se busca desconstituir os efeitos pretéritos da aplicação do art. 3º, I, da Lei 7.787/89, emanados de sentença transitada em julgado, invocando a posterior declaração de sua inconstitucionalidade pelo STF em controle difuso. Uma vez esgotado, porém, o prazo para a propositura da ação rescisória, tal intento é inviável.

7. Recurso especial a que se nega provimento<sup>11</sup>.  
(originais sem grifos)

<sup>11</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Matéria Tributária. Coisa Julgada. RESP n.º 686058 – MG. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 19 de outubro de 2006. Disponível em: <http://www.jf.gov.br>. Acesso em 10.10.2007.

### 3. NORMA X TEXTO/ENUNCIADO

A palavra *lei*, no Direito positivo brasileiro, designa uma expressão formal do direito, produzida pelo Poder Legislativo, enquanto a palavra *norma* designa uma prescrição jurídica, independentemente de qual seja o seu veículo, e de quem a tenha produzido. Em outras palavras, a lei é um veículo da norma.

É comum a edição de lei veiculando diversas normas, algumas das quais já estavam exatamente iguais, em lei anterior. E pode ocorrer que uma ou algumas dessas normas tenham servido como fundamento de uma sentença que transitou em julgado, sentença esta na qual restará consignada a lei e seus correspondentes dispositivos.

Com efeito, sabe-se que norma não se confunde com ato normativo. Acaso se mude o ato normativo, mas seu sentido continue o mesmo, subsistirão os efeitos da decisão passada em julgado, que decorrem da norma, e não do ato normativo no qual ela é formalmente veiculada.

Daí por que o STF declara a inconstitucionalidade da norma sem redução de texto. O mesmo ocorre nas mudanças informais da Constituição (e de outros atos normativos), haja vista que o significado muda, embora o enunciado se mantenha o mesmo. Sobre o tema, o STF assim se pronunciou:

**A norma jurídica, todos sabemos, nada mais é, na expressão do seu sentido e conteúdo, do que a sua própria interpretação.**  
*Daí a observação lapidar do eminente Professor Miguel Reale, para quem a lei é a sua interpretação<sup>12</sup>. (originais sem grifos)*

### 4. COISA JULGADA X NOVA NORMA JURÍDICA

A coisa julgada alcançada num determinado caso não impede que o Poder Legislativo venha a exercer sua natural competência legislativa e editar norma que traga alterações na regulação de situações similares àquela já tratada pelo Poder Judiciário. Pode ocorrer, então, que, transitada em julgado decisão

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. Norma Jurídica. ADIMC n.º 605 – DF. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 23 de outubro de 1991. RTJ 145/466.

judicial, surja uma nova regulamentação da mesma matéria tratada na sentença que adquiriu a qualidade da imutabilidade.

Tais mutações, em face de relações de trato continuado, dependendo dos limites objetivos da coisa julgada, poderão ser consideradas como elemento novo e relevante capaz de modificar o que fora decidido no caso concreto.

Esse exame de compatibilização entre a nova norma e a anterior sentença (definindo que dados, essenciais ou transitórios, foram, de fato, alterados) é imprescindível para se investigar sobre eventual permanência da autoridade da coisa julgada ou não, mesmo após a edição daquela lei. A título ilustrativo, merece ser transcrito pensamento de Helenilson Cunha Pontes<sup>13</sup>:

*Imagine-se o efeito de uma lei que altera a alíquota ou a base de cálculo de um tributo em relação a um contribuinte que possui em seu favor declaração judicial transitada em julgado reconhecendo-lhe a isenção ou imunidade desse tributo enquanto preenchidas certas condições (juízo sobre a realidade). Nesse caso, embora o parâmetro legal existente à época da propositura da ação judicial pelo contribuinte tenha sido alterado por norma superveniente, tal modificação no estatuto jurídico da relação tributária não tem o condão de afastar a eficácia da coisa julgada antes existente.*

Destarte, se uma determinada lei, a pretexto de dizer-se nova, veicular a mesma norma (constante da lei anterior), que tenha servido de fundamento a uma sentença já passada em julgado, a pretexto de atingir-lhe elementos essenciais, não pode prestar a macular aquela coisa julgada. Lei nova que não traz alteração substancial das circunstâncias fáticas que deram ensejo à anterior coisa julgada, não pode atingir a essa, sob pena de se desrespeitar a própria garantia constitucional do instituto.

*Mutatis mutandis*, sobrevindo lei nova que venha a alterar o contexto normativo fundador da decisão passada em julgado, forçoso o reconhecimento da possibilidade de alteração do entendimento jurisprudencial. O Superior

<sup>13</sup> Helenilson Cunha Pontes citado por Juvêncio Vasconcelos Viana. Coisa Julgada e Inconstitucionalidade: Alguns Reflexos em Matéria Tributária. In: MACHADO<sup>2</sup>, 2006: p. 288.

Tribunal de Justiça recentemente se manifestou no mesmo sentido. Senão, vejamos:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE QUALQUER DOS VÍCIOS PREVISTOS NO ART. 535 DO CPC. REJEIÇÃO. OMISSÃO ALEGADA. INOCORRÊNCIA IN CASU. (RECURSO ESPECIAL. COISA JULGADA EM RELAÇÃO À COBRANÇA DE IMPOSTO. ICMS. ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS. LEI PAULISTA 8.198/92.) 1. **A sentença proferida em Ação Declaratória, desonerando o contribuinte do adimplemento de obrigação tributária prevista em lei, somente surte efeitos enquanto perdurar o contexto jurídico em que ela foi proferida. Sobrevindo alteração legislativa, e atendida a reserva legal tributária, sobressai óbvio que o preceito declaratório anterior submete-se à regra de direito intertemporal de que lei posterior revoga lei anterior, posto não ostentar feição normativa, incompatível com sua índole.** (...). 5. Embargos de declaração rejeitados<sup>14</sup>. (originais sem grifos)*

## 5. PONDERAÇÃO (OU COLISÃO?) DE PRINCÍPIOS

### 5.1 Noções Gerais:

Os princípios constitucionais veiculam normas protetivas de valores prestigiados pelo Estado Democrático de Direito (art. 1º, da Constituição Federal).

Segundo Canotilho, citado por Emília Facchini<sup>15</sup>:

*os princípios constitucionais são, assim, o cerne da Constituição, onde reside a sua identidade, a sua alma.*

<sup>14</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial. Matéria Tributária. Coisa Julgada. EDRESP n.º 605953 – MG. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 03 de agosto de 2006. Disponível em: <http://www.jf.gov.br>. Acesso em 10.10.2007.

<sup>15</sup> Facchini, 1999: p.141.

E, ainda sobre o tema, Carmen Lúcia Antunes Rocha, também mencionada por Facchini<sup>16</sup>, ensina:

*(...) Conteúdo de todas as regulações jurídicas, os princípios constitucionais consistem em ponto de partida e ponto de chegada de todas as interpretações das normas, meta do sistema posto. Então, o conteúdo de toda norma que o forma deve com eles se identificar, afirmando-se a sua validade pela sua coerência e compatibilidade com eles. (...)*

Não se pode deixar de homenagear o pensamento do ilustre Carlos Maximiliano, o qual, citado também na obra da mesma autora<sup>17</sup>, leciona:

*(...) O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. (...)*  
*Já não se admitia em Roma que o juiz decidisse tendo em mira apenas uma parte da lei; cumpria examinar a norma em conjunto.*

Assim, como a Constituição é um pacto, um compromisso que funde valores e interesses antagônicos, muitas vezes é necessário balancear princípios, conceitos, na busca da melhor solução.

O ordenamento jurídico fechado, sem lacunas ou antinomias, não passa de utopia. Diversas são as situações nas quais a colisão entre princípios constitucionais exige do intérprete a *flexibilização*, ou mesmo a priorização de uns princípios em detrimento de outros.

Sacha Calmon<sup>18</sup> brilhantemente leciona que:

<sup>16</sup> Idem, ibidem: p. 141-142.

<sup>17</sup> Idem, ibidem: p. 147.

<sup>18</sup> Coêlho, 2004: p. 38.



*Hoje, se vê a Constituição como um sistema de normas que aspira a uma unidade de sentido e de compreensão, unidade essa que somente pode ser dada por meio de princípios, continuamente revistos, recompreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores do Texto Magno. Ou seja, a análise estruturadora sistêmica é, necessariamente aberta, visto que, não raramente, normas e princípios estão em tensão e aparentam conflito. Aparentam porque a compreensão profunda da Constituição é sempre buscada, sempre descoberta, de forma contínua.*

É sabido que a Magna Carta não atribuiu aos princípios qualquer hierarquia ou peso. A opção pela prevalência de certos princípios, no exame de cada caso concreto, dificilmente será feita sem o emprego de alta dose de subjetivismo.

O ponto controverso relaciona-se com a verificação, para fins de posterior sopesar, dos princípios envolvidos em determinado caso concreto. De fato, a coisa julgada não constitui valor absoluto. Está sujeita a se *relativizar* em prol da convivência com outros valores de semelhante estatura. Convivência equilibrada entre princípios e garantias constitucionais deve ser o fim último de toda e qualquer interpretação jurídica.

A coisa julgada pode ser revisada quando confrontada com outros valores expressos na Constituição. É uma aplicação do princípio da proporcionalidade sempre à luz de um caso concreto.

A maioria dos princípios tributários tem por objetivo permitir a previsão de efeitos da prática dos atos dos particulares, a predeterminação do *quantum* a ser recolhido ao Estado, impedindo surpresas e afastando instabilidades. O processo que serve de instrumento de garantia desses princípios deve ser inspirado também nesses valores, daí por que a relativização da *res judicata*, no caso, deve ser cercada de cuidados, sob pena de se romper com o Estado de Direito.

Existindo um conflito entre princípios num dado caso em concreto, a harmonização/compatibilização (evitando-se o sacrifício total de uns em detrimento de outros), mediante o critério da proporcionalidade, é sempre preferível ao esmagamento de um ou uns deles.

O fato é que a busca à proporcionalidade não traz resposta fechada à questão. Não será tarefa fácil para o magistrado encontrar a adequada solução

ou verificar se é ou não o caso de, ali, adotar a relativização ou reconhecer a sentença inconstitucional. .

Contudo, é certo que, da função jurisdicional, exige-se razoabilidade, bom senso, discernimento e serenidade ao eleger, dentre os princípios constitucionais existentes, qual valor deve prevalecer em determinadas circunstâncias (segurança jurídica ou isonomia, por exemplo). É o que se verá nos tópicos seguintes.

## 5.2 Segurança Jurídica x Isonomia:

Um dos subprincípios constitutivos do Estado Democrático de Direito é o princípio da segurança jurídica. Tal princípio relaciona-se com os elementos objetivos da ordem jurídica, garantia da estabilidade jurídica e realização do direito.

A segurança jurídica não constitui tão-somente um elemento essencial do Estado de Direito, mas, também, um princípio garantidor da certeza jurídica. Sua finalidade é a estabilidade e a previsibilidade das decisões, que reconduz à certeza dos cidadãos em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos.

Trata-se de princípio que, nas relações jurídicas de Direito Público, como a tributária, representa exigência de respeito à boa-fé e confiança manifestada por contribuintes no cumprimento de normas impostas pelo Estado. Em outras palavras, o contribuinte não pode ser prejudicado por acreditar no Estado e este não pode aproveitar-se da própria torpeza criando, deliberadamente ou não, ardis normativos aos contribuintes.

De outro giro, é sabido que, na seara tributária, a capacidade contributiva constitui a sua espinha dorsal. É o critério de comparação que influencia substancialmente o princípio da igualdade. Critérios outros constitucionalmente válidos podem também presidir as exceções da proibição de discriminar entre iguais (pessoas que demonstram mesma capacidade contributiva). Todavia, o próprio texto constitucional mitiga a proibição de discriminar, quando estipula as imunidades, atendendo a outros valores.

Na extrafiscalidade, por exemplo, em muitos casos, a capacidade contributiva é posta de lado, total ou parcialmente. Nas isenções e demais benefícios fiscais, outorgados como incentivos, os destinatários do favor legal podem ser pessoas de grande capacidade econômica, o que, não necessariamente, representa quebra da isonomia. A própria Constituição Federal, no seu art. 150, § 6.º, prevê que nem sempre pessoas de mesma capacidade contributiva

estão submetidas ao pagamento dos mesmos tributos, porque casos especiais são permitidos, sem que se possa aí visualizar o arbítrio.

Conflito entre princípios é inerente a um sistema constitucional e, por tal razão, os possíveis embates entre a segurança jurídica (leia-se coisa julgada) e o princípio da isonomia deverão ser solucionados através do sopesamento de princípios (binômio razoabilidade/proporcionalidade).

Contudo, é certo que, no atual sistema constitucional brasileiro, não se pode desconsiderar o instituto da coisa julgada, sob pena de o juiz poder usar de arbitrariedades (subjetividade das decisões). O processo assegura direitos e, nesta condição, admite, tão somente, as exceções expressamente dispostas no ordenamento jurídico.

O Código de Processo Civil elencou as hipóteses de *flexibilização* da coisa julgada, nas quais se sobrepôs a busca pela verdade à certeza do Direito. São elas: ação rescisória (art. 485), ação de revisão (art. 471) e ação anulatória (art. 486). Na verdade, o que fez o CPC foi fixar os critérios de justiça que justificariam a *flexibilização* da coisa julgada no ordenamento jurídico em vigor.

Permitir a *relativização* da coisa julgada, além das hipóteses previstas no CPC, significaria admitir que o julgador pudesse estabelecer, a seu bel-prazer, os critérios de justiça que, sob a sua óptica, legitimassem a desconsideração da coisa julgada.

Com efeito, a coisa julgada tem por escopo a proteção de situações ligadas à certeza e à segurança do direito e não propriamente à promoção do princípio da igualdade, o qual tem outro momento e outro lugar no mundo jurídico para se expressar.

Ademais, a solução que implique a prevalência da coisa julgada sobre a isonomia não é contrária à livre-iniciativa e à livre-concorrência em razão da própria natureza do sistema de controle de constitucionalidade misto (difuso e concentrado) das leis em nosso país, como se verá mais adiante.

Não merece prosperar a impugnação de uma decisão transitada em julgado sob o fundamento de ofensa à isonomia, pelo simples fato de que, em um processo, um indivíduo obteve resultado diferente daquele alcançado por outro, em processo distinto. Isso se deve ao pluralismo social e político abarcado pela própria Constituição.

Exatamente por tal razão é que a solução que implica a prevalência da coisa julgada sobre a isonomia não constitui ofensa à livre-iniciativa ou à livre-concorrência, pois são institutos inerentes ao mercado, o qual possibilita

aos indivíduos buscar, livremente, meios juridicamente lícitos para prevalecer sobre a concorrência.

Assim, se uma empresa busca o Judiciário e obtém decisão que lhe confere melhores condições de concorrer em relação a outro que se quedou inerte ou que, por qualquer motivo inerente ao livre-convencimento do magistrado, não obteve o provimento no mesmo sentido, não se pode, absolutamente, obstar a fruição do bem da vida que lhe foi deferido mediante processo, sob o argumento do dever de igualar essas situações legitimamente desiguais.

A justiça material apenas será alcançada quando se respeitar a segurança jurídica, ensejando o STF registrar que *a segurança jurídica, como subprincípio do Estado Democrático de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria idéia de justiça material*<sup>19</sup>.

Freqüentemente, a vida confronta a segurança jurídica com a realização da justiça. No entanto, como advertiu Almiro do Couto e Silva<sup>20</sup>:

*quando se diz que em determinadas circunstâncias a segurança jurídica deve preponderar sobre a justiça, o que se está afirmando, a rigor, é que o princípio da segurança jurídica passou a exprimir, naquele caso, diante das peculiaridades da situação concreta, a justiça material.*

Ainda sobre o tema, veja-se o entendimento de Barbosa Moreira<sup>21</sup>:

*Mesmo a doutrina favorável, em maior ou menor medida, à proposta relativizadora não pode deixar de advertir-se da insuficiência para justificá-la, da mera invocação de eventual injustiça contida na sentença passada em julgado. Condicionar a prevalência da coisa*

<sup>19</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segurança Jurídica. Pet-QO n.º 2.900 – RS. Relator: Min. Gilmar Mendes. Brasília, DF, 27 de maio de 2003. RTJ 186/190.

<sup>20</sup> Citado por Eduardo Fortunato Bim. Aspectos da Relativização da Coisa Julgada em Matéria Tributária: Ação Rescisória, Isonomia e Relações Continuativas. In: MACHADO<sup>2</sup>, 2006: p. 96.

<sup>21</sup> Citado por Daniela Silva Guimarães Souto. Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. In: MACHADO<sup>2</sup>, 2006: p. 29.

*julgada, pura e simplesmente, à verificação da justiça da sentença redundando em golpear de morte o próprio instituto. Poucas vezes a parte vencida se convence de que sua derrota foi justa.*

No entanto, o direito estabelecido pela coisa julgada não poderia prevalecer para sempre, principalmente quando apareça entendimento posterior do órgão jurisdicional competente para dirimir a questão em última instância julgando que ele não tenha sido o correto. A segurança jurídica não impede a mudança, o progresso das instituições e nem é uma fonte de privilégios.

A afirmação de que a força da coisa julgada deve caracterizar pressuposto de verdade, certeza e justiça *ad aeternum* não tem respaldo. Não é a justiça ou injustiça da decisão que faz passar em julgado, é uma opção do legislador que indica um momento para pôr termo à disputa judicial. Normalmente, se escolhe um instante no qual já tenham as partes praticado todos os atos inerentes ao devido processo legal, o que mitiga, mas não elimina, a possibilidade de uma decisão injusta. Todo e qualquer sistema jurídico que contemple o instituto da coisa julgada admite, em certa medida, o trânsito em julgado de uma decisão injusta.

Desejar que uma ação judicial somente tenha fim com um desfecho justo é pretensão ingloria, até porque o que vem a ser justo é variável, subjetivo e relativo. Ademais, um processo que visa a afastar uma sentença injusta proferida em outro de forma alguma representa uma garantia de justiça. Nesse sentido, Ovídio Baptista ensina que<sup>22</sup>:

*(...) a “injustiça da sentença” nunca foi e, a meu ver, jamais poderá ser, fundamento para afastar o império da coisa julgada. De todos os argumentos concebidos pela doutrina, através dos séculos, para sustentar a necessidade de que os litígios não se eternizem, parece-me que o mais consistente reside, justamente, na eventualidade de que a própria sentença que houver reformado a anterior, sob o pressuposto de conter injustiça, venha a ser mais uma vez questionada como injusta; e assim ad aeternum, sabido,*

<sup>22</sup> Citado por Juraci Mourão Lopes Filho. Relativização da Coisa Julgada no Direito Processual Tributário. In: MACHADO<sup>2</sup>, 2006: p. 231.

*como é, que **a justiça, não sendo um valor absoluto, pode variar, não apenas no tempo, como também entre pessoas ligadas a diferentes crenças políticas, morais e religiosas, numa sociedade democrática que se vangloria de ser tolerante e pluralista.***  
(originais sem grifos)

Ademais, sabe-se que não existe uma única resposta correta a uma determinada questão jurídica. Isso não significa a inexistência de uma resposta melhor ou de uma absolutamente errada, mas o reconhecimento de que o sistema jurídico é aberto e de que não há verdades absolutas, havendo mudanças informais no entendimento jurisprudencial. A intersubjetividade do processo de interpretação e a sua pluralidade impossibilitam a compreensão unitária do direito.

Com efeito, o sistema jurídico não só permite como também está estruturado para soluções divergentes. A própria Constituição reconhece a inevitabilidade de decisões conflitantes sobre o mesmo diploma legal quando prevê como requisito do recurso especial a existência de decisões divergentes entre os tribunais (art. 105, III, c). O Código de Processo Civil também admite a existência de discrepância na aplicação do Direito, tanto que prevê vários institutos para tentar resolvê-la, como, por exemplo, a uniformização de jurisprudência, embargos infringentes e embargos de divergência.

Do exposto, tem-se que o único poder da coisa julgada seria evitar sua desconstituição como se a decisão nela cristalizada fosse uma aberração. Se nem o legislador constitucional derivado pode alterar a coisa julgada, com tanto mais razão uma decisão do STF ou do STJ.

Ademais, a decisão judicial transitada em julgado resulta de um processo no qual foram assegurados todos os direitos e garantias individuais, tais como universalidade da jurisdição, devido processo legal, duplo grau de jurisdição, contraditório, ampla defesa, vedação da utilização de provas ilícitas e ilegítimas, proibição de tribunal de exceção, motivação das decisões etc.

Pensar de outra forma significaria que, ou se suprime a garantia da coisa julgada, ou se suprime a figura da jurisdição individual. Restariam apenas as ações coletivas e as ações de controle de constitucionalidade. As demais seriam inconstitucionais, porque potencialmente ofensivas à isonomia. É evidente o absurdo de qualquer dessas duas soluções.

*Relativizar* a coisa julgada exige temperamento e cuidado redobrado pois, do contrário, ter-se-ia a eliminação do próprio instituto, solução que daria à

isonomia plena e total eficácia, e à segurança nenhuma eficácia. Desproporcional, portanto. O proporcional é manter o respeito à coisa julgada, pois a ofensa à isonomia, em se tratando de situação isolada, situada no passado, é mínima.

Assim sendo, a *relativização* da coisa julgada (mediante a restrição temporal de sua eficácia), sem o seu desfazimento, em determinadas situações seria não apenas admissível, mas recomendável, impedindo-se que, em nome do valor segurança jurídica, fossem praticadas agressões a princípios protetivos do valor justiça: isonomia, razoabilidade, legalidade, moralidade etc.

Não apenas se priorizaria a segurança jurídica sobre a isonomia (o que poderia representar lesão aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência), mas a ponderação entre os valores da segurança jurídica e da justiça, através da aplicação do critério da proporcionalidade.

Por outro lado, tal ponderação de valores merece especial atenção no que tange às relações tributárias continuativas, tendo em vista que é nelas que a ofensa à isonomia pode ocorrer de forma mais grave e desproporcional.

No caso, por exemplo, de ação declaratória de inexistência de relação jurídica que obrigue o contribuinte ao recolhimento de determinado tributo, julgada procedente tal demanda sob o fundamento de que a lei instituidora da exação seja inconstitucional, e transitada em julgado tal decisão, vindo, posteriormente, o STF, em sede de recurso extraordinário, a afirmar a constitucionalidade da mesma lei, haveria desigualdade acaso o autor da ação individual não se visse obrigado ao recolhimento dali em diante (efeitos futuros).

Neste caso, a solução adequada não parece ser a de atacar a decisão passada em julgado. Não é razoável entender que uma decisão definitiva, irretocável quando proferida, se transforme, retroativamente, em um erro flagrantemente contrário à lei, rescindível nos termos do art. 485, V, do CPC. Adotar tal postura significaria negar a existência do controle difuso de constitucionalidade, e ainda a autoridade de todas as decisões que não sejam do STF.

Por mais que se deva prestigiar a isonomia, é inegável que a aplicação retroativa de um posicionamento dos tribunais superiores é tão agressiva à segurança jurídica quanto a edição de leis retroativas. Nesse caso, inclusive, a agressão seria até mais absurda, pois até mesmo as leis não podem legitimamente atingir a decisão passada em julgado, por desrespeito à boa-fé do contribuinte que confiou na decisão emanada do Judiciário.

No entanto, *mutatis mutandis*, não se pode admitir que um contribuinte, porque conseguiu obter o trânsito em julgado de decisão favorável, se

desobrigue para sempre de um tributo que todos os demais pagam. Se não é possível considerar a decisão transitada em julgado como *flagrantemente contrária à lei*, para possibilitar a sua rescisão nos termos do art. 485, V, do CPC, também não é possível estender seus efeitos, indefinidamente, para o futuro, contrariando a orientação jurisprudencial posteriormente acolhida pelo STF.

A solução, no caso, parece ser o respeito à coisa julgada, e a todos os efeitos por ela já produzidos no passado, garantindo-se, assim, a segurança. Mas, em relação aos seus efeitos sobre eventos futuros, posteriores à nova orientação jurisprudencial do STF, deve-se admitir, em tese, a possibilidade de que sejam revistos, para que também não reste demasiadamente desprestigiada a isonomia.

Em suma, a justiça não constitui critério apto a flexibilizar a coisa julgada, especialmente porque: a) a justiça da decisão não é pressuposto para seu trânsito em julgado; b) justiça é um conceito plenamente variável e relativo, razão pela qual utilizá-la como critério para flexibilizar a coisa julgada é torná-la, na prática, um nada jurídico.

### 5.3 Coisa Julgada x Livre-concorrência:

O exercício da livre-concorrência é um preceito fundado na isonomia, demandando do Estado ações que permitam seu exercício de forma a evitar a criação de monopólios e de posições dominantes de mercado.

Um dos requisitos para o exercício da livre-concorrência é que os tributos sejam *economicamente neutros* para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado, evitando-se, assim, desequilíbrios concorrenciais.

Tratar sobre os efeitos da coisa julgada e a livre-concorrência traz ao debate dois princípios jurídicos fundamentais ao desenvolvimento de um sistema capitalista de mercado regulado: a) o da *segurança jurídica*, representado pela definitividade de uma decisão judicial transitada em julgado; e b) o da *isonomia*, inerente a um sistema de livre-concorrência, através do qual o Estado estabelece as diretrizes por meio das quais os agentes econômicos possam concorrer em igualdade de condições.

É o caso, *verbi gratia*, da empresa X que obteve a declaração de inconstitucionalidade de uma norma através do controle difuso de constitucionalidade das leis, em decorrência do qual deixou de pagar certo



tributo. Suponha-se, ainda, que a sentença tenha passado em julgado e que não caiba mais sequer ação rescisória.

Acaso surja decisão superveniente do Supremo Tribunal Federal, através de controle concentrado de constitucionalidade, declarando a constitucionalidade daquela norma, e que a referida incidência tributária deva permanecer para todas as empresas que desenvolvem aquela atividade, certamente o *custo fiscal* da empresa X será bastante menor que o de suas concorrentes. Onde ficaria a isonomia neste caso?

O debate, neste caso, é como uma questão de colisão entre dois princípios constitucionais: segurança jurídica, expresso pelos efeitos da coisa julgada; e o da isonomia, que determina a livre-concorrência. Ou seja, não há um debate entre licitude/ilicitude, mas entre dois princípios jurídicos decorrentes do exercício regular de direitos por parte dos agentes econômicos envolvidos.

Para que se autorize a quebra da isonomia, fundamental que seja demonstrada a existência de razão suficiente para tanto. Uma vez tendo sido demonstrada tal razão, o tratamento diferenciado é autorizado.

O suposto impacto econômico, oriundo da quebra da neutralidade fiscal, pode dar-se em função de uma vitória processual aplicada a uma dada empresa, de forma destoante do conjunto daquele segmento econômico, e para qualquer tributo. O impacto concorrencial é enorme e deve ser evitado pelo ordenamento jurídico sob pena de quebra do princípio da livre-concorrência.

De outro giro, se o sistema permite a análise da constitucionalidade da lei pelo juiz monocrático e pelos Tribunais, não se pode cobrar a identidade das decisões e, conseqüentemente, buscar invalidá-las sob o pretexto de afronta ao princípio da livre-concorrência. Ao admitir o controle de constitucionalidade misto, a própria Constituição acenou no sentido de não ser a isonomia um princípio absoluto.

Destarte, tomadas as considerações anteriores, verifica-se que o sistema jurídico não pretende o extermínio da coisa julgada ou de sua autoridade, mas, sim, diante de situações extraordinárias, ponderar-se o valor segurança diante da livre-concorrência, à luz do caso concreto. Não reconhecida a excepcionalidade da situação, a coisa julgada deve prevalecer.

## 6. COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

### 6.1 Noções gerais

O controle de constitucionalidade constitui mecanismo hábil a repelir do ordenamento leis ou atos normativos que sejam contrários aos preceitos constitucionais, tanto por seu aspecto formal como material.

É a própria Constituição que prevê fórmulas necessárias ao controle de constitucionalidade das normas do ordenamento pátrio, disciplinando a identificação dos vícios e sua conseqüente solução.

O controle de constitucionalidade está diretamente ligado ao princípio da *compatibilidade vertical*, a partir do qual se tem a validade de uma norma em virtude da sua adequação a outra superior, orientadora de sua produção formal e de seu conteúdo. A compatibilidade com a Carta Magna funciona, assim, como requisito de validade e de juridicidade de uma lei, uma vez que é justamente a sua ausência o que se chama, do ponto de vista técnico, de inconstitucionalidade.

No sistema constitucional brasileiro, cabe ao STF decidir acerca do real sentido das normas constitucionais. O controle de constitucionalidade das leis no Brasil, embora reconhecido a todas as autoridades judiciárias pelo controle difuso, tem naquela Corte Judiciária o seu ápice.

O sistema de controle de constitucionalidade brasileiro é caracterizado por sua natureza mista, sendo possível: a) por via incidental (de exceção, difuso), suscitado em um litígio originário, realizado por qualquer órgão do Poder Judiciário, seja monocrático ou colegiado, requerida ou não pela parte; b) por via direta (de ação), tarefa executada pelo Supremo Tribunal Federal.

Em virtude de sua natureza incidental, a eficácia da declaração de constitucionalidade por via de exceção é restrita ao caso concreto e às partes ali envolvidas, diferentemente da declaração de inconstitucionalidade por via direta.

No controle difuso, poderá advir a suspensão da execução da norma pelo Senado Federal (inc. X, art. 52, CF), que traz eficácia *erga omnes* ao pronunciamento do STF. Em outras palavras: o que antes era restrito às partes expande-se em proveito (ou não) de muitos. Dá-se generalidade, universaliza-se o pronunciamento do Supremo emanado naquele caso concreto.

Já no controle concentrado, está-se diante de autêntico processo objetivo, não há partes, sua causa de pedir é aberta, não havendo vinculação do tribunal aos fundamentos da inicial. Não se coloca em juízo uma lide a ser solucionada, pretende-se, apenas, a harmonia do sistema jurídico. O papel do controle concentrado constitui, portanto, eliminar, vez por todas, qualquer dúvida quanto à constitucionalidade de uma dada norma.

A diferença existente entre a decisão que pronuncia a constitucionalidade de uma norma e outra que declara a inconstitucionalidade dessa norma é fundamental para a compreensão do tema da eficácia da decisão proferida pelo STF. Enquanto a pronúncia de constitucionalidade não traduz inovação na ordem jurídica, na medida que apenas atesta um estado de validade normativa preexistente, a declaração de inconstitucionalidade, por outro lado, representa um rompimento com a normalidade da ordem jurídica, apoiada na presunção de constitucionalidade dos atos normativos estatais.

Regra geral, a doutrina e a jurisprudência do Direito Comparado reconhecem que a *res judicata* não é afetada por superveniente decisão proferida por Tribunal Constitucional no exercício do controle de constitucionalidade de normas. Exceção a esse comando geral é representada pela pronúncia de inconstitucionalidade que gera concretamente um benefício para os indivíduos (retroatividade benéfica).

No que tange aos efeitos temporais da decisão de inconstitucionalidade, o problema é mais complexo, porque a norma constitucional, como norma inválida, se insere no sistema de modo deficiente, podendo produzir efeitos jurídicos.

Muitas vezes, tais efeitos são protegidos por princípios jurídicos, como, por exemplo, o da segurança jurídica, da moralidade, da boa-fé etc. Sendo assim, no momento em que o órgão fiscalizador vier a fixar os efeitos da decisão, defrontar-se-á com um conflito entre valores.

Equívocos vêm sendo cometidos freqüentemente por se ignorar a diferença existente entre os efeitos futuros de uma decisão judicial, no âmbito das relações continuativas, e os efeitos pretéritos e consumados dessa mesma decisão, quando relativa a fatos situados no passado na sua totalidade.

Primeiramente, há que se destacar que decisões flagrantemente equivocadas, contrárias à literal disposição de lei, podem ser rescindidas, nos termos do art. 485, V, do CPC, independentemente de a orientação pretoriana haver-se alterado ou não, ou mesmo de já existir pronunciamento jurisprudencial sobre o tema julgado.

Contudo, resta saber qual a solução a ser dada no caso da decisão que transita em julgado, em qualquer instância (até mesmo perante o próprio STF) e, posteriormente, a jurisprudência do Pretório Excelso firmar-se em sentido contrário daquele por ela acolhido.

Por meio da aplicação do princípio da proporcionalidade, é que o Supremo Tribunal Federal fixará, caso a caso, os efeitos no tempo da decisão de inconstitucionalidade, de maneira retroativa, ou prospectiva. Logo, não há uma resposta antecipada, prévia para o problema. Tudo vai depender dos princípios envolvidos no caso concreto, quer se trate de controle abstrato, ou difuso.

## 6.2 Declaração de (in)constitucionalidade pelo STF em controle concentrado

A nossa doutrina especializada em controle de constitucionalidade sempre defendeu a intangibilidade da coisa julgada em face da decisão do controle concentrado de constitucionalidade.

José Carlos Barbosa Moreira<sup>23</sup> defende tal posicionamento:

*A partir do trânsito em julgado, a norma concreta contida na sentença adquire, por assim dizer, vida própria e não é atingida pelas vicissitudes capazes de atingir a norma abstrata: nem é outra a razão pela qual, ainda que surta efeitos ex tunc, **a declaração de inconstitucionalidade da lei não afeta a auctoritas rei iudicatae da sentença que a tenha aplicado.** (originais sem grifos)*

E não poderia ser diferente, pois a observância da regra geral (eficácia ex tunc) desconstituiria as coisas julgadas individuais anteriores em sentido contrário, destruindo a segurança jurídica (e a crença nas instituições como um todo) do contribuinte de boa-fé que se comporta de acordo com a solução definitiva proferida no seu caso concreto.

O julgamento de ADI ou de ADC, sozinho, apesar da amplitude de sua eficácia, não basta para desconstituir decisões individuais passadas em julgado específicas, ainda que em sentido contrário. A eficácia erga omnes e vinculante não seria capaz de afastar ou desfazer, de logo, a coisa julgada. O STF pode impor limites aos efeitos retroativos desses julgados.

<sup>23</sup> Citado por Eduardo Fortunato Bim. Aspectos da Relativização da Coisa Julgada em Matéria Tributária: Ação Rescisória, Isonomia e Relações Continuativas. In: MACHADO<sup>2</sup>, 2006: p. 86.

A própria lei que regula o processo e o julgamento da ADI e da ADC (art. 27, Lei n.º 9.868/99) excepciona a regra geral, possibilitando a aplicação de efeitos à decisão: 1) *ex nunc*; ou 2) a partir de qualquer outro momento escolhido pelo STF (desde que por determinação de 2/3 de seus Ministros).

Esta seria a solução a ser adotada: abrandamento da regra geral de efeitos *ex tunc* para a compatibilização da coisa julgada geral conflitante com as coisas julgadas individuais anteriores em sentido contrário.

Caso o STF tenha declarado constitucional, em sede de controle concentrado, a lei impositiva da exigência tributária, e a coisa julgada individual anterior tiver sido no sentido de sua inconstitucionalidade, a decisão definitiva daquela Corte só passaria a vincular, tornando-se obrigatória, para aquele contribuinte, a partir de sua publicação oficial (art. 28, Lei n.º 9.868/99), ocasião na qual se consideraria ocorrida a alteração no estado de direito (art. 471, I, CPC) a justificar a cessação da eficácia da sua decisão individual.

Já na hipótese de a decisão do STF ter declarado inconstitucional a lei impositiva da exigência tributária, e a coisa julgada anterior houvesse decidido pela constitucionalidade, há que ser observada a regra geral (inclusive em atenção ao princípio da retroatividade benéfica das leis), possibilitando-se ao contribuinte o desfazimento da coisa julgada individual e decorrente recuperação do que fora despendido com a observância de sua disciplina.

A necessidade de imposição da decisão de constitucionalidade, proferida pelo Supremo Tribunal Federal sobre a coisa julgada proferida *incidenter tantum*, desta forma, é ainda maior na hipótese em que tal decisão individual exonera o contribuinte do recolhimento de determinado tributo ou reconhece-lhe o direito a expressiva redução na prestação relativa à obrigação tributária principal, haja vista a suposta inconstitucionalidade da lei que a instituiu.

### 6.3 Declaração de (in)constitucionalidade pelo STF em controle difuso

Relativamente ao controle difuso, cuja suspensão da execução da lei declarada inconstitucional pelo Senado Federal gera eficácia *ex nunc* (a partir da data de publicação da resolução senatorial), parece não haver grandes dificuldades na sua conciliação com coisas julgadas individuais anteriores em sentido contrário: o contribuinte sujeitar-se-á à sua decisão individual até a data da publicação da resolução do Senado Federal, quando, então, observará o que fora nela estatuído.

Com relação às relações jurídicas de trato continuado, a resolução do Senado constitui inovação no estado jurídico da situação, afastando a eficácia da coisa julgada.

Verifica-se que se cuida de situação semelhante à de se a lei tivesse sido revogada, modificando-se o ordenamento jurídico em vigor à época da coisa julgada. A partir da eficácia *erga omnes* trazida pela suspensão do Senado, cessam os efeitos da sentença do caso concreto.

Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça assim vem se posicionando:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA. DESCONSTITUIÇÃO DOS EFEITOS PRETÉRITOS DE SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO, TENDO EM VISTA A POSTERIOR DECLARAÇÃO PELO STF, EM CONTROLE DIFUSO, DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI EM QUE SE FUNDA. IMPRESCINDIBILIDADE DA AÇÃO RESCISÓRIA. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DAS NORMAS PELO SENADO FEDERAL. MODIFICAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO QUE FAZ CESSAR, DESDE A EDIÇÃO DA RESOLUÇÃO, AUTOMATICAMENTE, A FORÇA VINCULANTE DO PROVIMENTO JURISDICIONAL. (...). 4. **Em nosso sistema, as decisões tomadas em controle difuso de constitucionalidade, ainda que pelo STF, limitam sua força vinculante às partes envolvidas no litígio. Não afetam, por isso, de forma automática, como decorrência de sua simples prolação, eventuais sentenças transitadas em julgado em sentido contrário, para cuja desconstituição é indispensável o ajuizamento de ação rescisória.** 5. **A edição de Resolução do Senado Federal suspendendo a execução das normas declaradas inconstitucionais, contudo, confere à decisão in concreto efeitos erga omnes, universalizando o reconhecimento estatal da inconstitucionalidade do preceito normativo, e acarretando, a partir de seu advento, mudança no estado de direito capaz de sustar a eficácia vinculante da coisa julgada, submetida, nas relações***

*jurídicas de trato sucessivo, à cláusula rebus sic stantibus.* (...). 7.  
*Recurso especial a que se nega provimento*<sup>24</sup>. (originais sem grifos)

Por outro lado, não tendo havido a edição de resolução pelo Senado Federal, havendo uma sentença transitada em julgado pela constitucionalidade do tributo, diante do juízo de inconstitucionalidade, cabe buscar-se a tutela judicial adequada ao acerto da situação, mas, aqui, não haverá o efeito vinculante a ser observado.

#### 6.4 Controle de Constitucionalidade e Mora do Contribuinte

Caso a sentença transitada em julgado tenha resolvido situação ocorrida no passado, e cujos efeitos se exauriram no passado, a alteração jurisprudencial não surtirá nenhuma influência. A rigor, nem mesmo por ação rescisória tal decisão poderá ser revista, salvo, obviamente, se estiverem nela presentes outros vícios que não a mera divergência com um entendimento jurisprudencial superveniente.

No entanto, as relações jurídicas continuativas podem ser, quando declaradas ou constituídas por decisão passada em julgado (v.g., eximindo uma sociedade empresarial do pagamento de determinado tributo), objeto de nova discussão. Além daqueles relativos aos restritos casos da rescisória, e que somente podem ser suscitados no prazo a tanto previsto pela legislação, pode ser objeto de questionamento, a qualquer tempo, a sobrevivência dos efeitos futuros da decisão transitada em julgado, à luz de possíveis mudanças no fato, ou no Direito. É o que prevê o art. 471, I, do CPC, onde se vislumbra que a consolidação da jurisprudência das Cortes Superiores, em sentido diverso do acolhido pela sentença, pode ser considerada mudança na situação de Direito.

Nestes casos, resta saber a partir de quando o contribuinte beneficiado pela decisão passada em julgado pode ter de voltar a pagar o tributo.

Relativamente ao controle concentrado, na hipótese de o STF ter declarado constitucional a lei de exigência fiscal, e existir coisa julgada individual anterior no sentido oposto, a nova sistemática só se tornaria obrigatória para aquele contribuinte a partir de sua publicação oficial, que ocorrerá dez dias após o

<sup>24</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Matéria Tributária. Coisa Julgada. RESP n.º 686058 – MG. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 19 de outubro de 2006. Disponível em: <http://www.jf.gov.br>. Acesso em 10.10.2007.

trânsito em julgado (art. 28, Lei n.º 9.868/99) e com efeitos *ex nunc*. Assim, o contribuinte estará em mora quando não cumprir a obrigação tributária referente a fatos geradores ocorridos após a data de publicação da decisão do STF, não podendo tal decisão retroagir para alcançar fatos pretéritos.

Inexistindo coisa julgada individual, os efeitos da decisão do STF deverão ser *ex tunc* (desde a entrada em vigor da norma impugnada). Embora possa parecer que esse entendimento viole o princípio da isonomia, pois, aparentemente, conferiria tratamento distinto aos contribuintes, ele é o que melhor se ajusta à coexistência dos valores da segurança jurídica e da justiça.

De outro giro, na declaração de constitucionalidade da lei de exigência fiscal, proferida *incidenter tantum* pelo Supremo Tribunal Federal em um caso concreto (decisão individual), o contribuinte, que fora parte no processo, ficará obrigado ao pagamento do tributo, a partir da data da publicação do trânsito em julgado da decisão (com efeitos *ex tunc*, ou seja, desde a edição da lei impugnada).

Acompanhada da edição, pelo Senado Federal, de resolução suspendendo a execução da lei declarada inconstitucional, a decisão proferida em sede de controle difuso seguirá o mesmo que foi dito em relação às ações de controle concentrado.

Mas se a mudança na orientação jurisprudencial tiver ocorrido no campo do controle difuso, e não for editada, ou não for o caso de se editar resolução do Senado Federal, parece absurdo entender que, a partir da decisão, automaticamente, já esteja o contribuinte em mora.

O mesmo vale para a modificação na jurisprudência do STJ, nas questões relativas à legalidade de exigências tributárias. Ainda que se admita a possível cessação dos efeitos futuros da decisão passada em julgado, em face de relações continuativas, subsiste indispensável que se prestigiem, também, os princípios da boa-fé e da cientificação. Afinal, o cidadão protegido pela decisão transitada em julgado não há de ficar acompanhando, pelo Diário Oficial, o desfecho de todas as questões semelhantes à sua, para, diante de qualquer alteração na jurisprudência, já voltar a pagar a exação.

Destarte, caso a ulterior mudança na jurisprudência tenha ocorrido no campo do controle difuso de constitucionalidade, ou no da legalidade pelo STJ, a subsistência dos efeitos futuros da coisa julgada deve ser submetida à apreciação do Poder Judiciário, por meio de ação de revisão da coisa julgada (art. 471, I, do CPC). Só depois disso é que se poderá cogitar de mora do contribuinte, se for o caso, a qual deverá ser determinada pela decisão que



apreciar a ação revisional, mas que não poderá ter como termo *a quo* data anterior à propositura da mesma.

Contudo, vale ressaltar que o fato de se afirmar que a revisional é cabível não significa, necessariamente, que tal pedido será julgado procedente, tendo em vista que, na ação revisional, pode se concluir pela irrelevância, ou pela impertinência, na alteração jurisprudencial, pela sua inaplicabilidade à situação específica daquele contribuinte etc.

Regra geral, seguindo disposição contida no art. 146 do CTN, diante de decisão judicial que sinalize à Fazenda Pública a possibilidade de mudar seus critérios na cobrança de determinado tributo, essa mudança somente pode alcançar fatos geradores futuros.

Caso a Fazenda Pública sequer chegue a ajuizar a ação revisional, deverá, ao menos, em respeito ao princípio da cientificação, notificar o contribuinte para que passe a pagar o tributo em questão, em face dos fatos geradores que vierem a ocorrer após essa notificação.

Se nem mesmo essa notificação seja feita, não é possível autuar o cidadão beneficiado por decisão individual transitada em julgado, exigindo-lhe quantias que não foram recolhidas em cumprimento a ordem judicial.

Assim, quer na hipótese de o cidadão ser sucumbente, com o reconhecimento de que um tributo é devido, quer na hipótese de a Fazenda Pública restar vencida, com o reconhecimento de que um tributo não é devido, a posterior alteração da jurisprudência é motivo para que se promova a ação de revisão ou de modificação da coisa julgada, com eficácia *ex nunc*. Se o erro da decisão transitada em julgado for evidente, o que não depende, necessariamente, de sua adequação à jurisprudência, poderá ser rescindida.

Destarte, não há que se admitir que, seja na fiscalização da constitucionalidade, seja na da legalidade, o contribuinte fique sujeito a pagamento de tributo, em virtude de mudança na orientação da jurisprudência. Se fosse admitida esta hipótese, o caso seria de aplicação do art. 146 do CTN, devendo a exigência atingir períodos futuros, e não pretéritos. A mora configurar-se-ia após o decurso do prazo que viesse a ser fixado para o recolhimento da exação.

Assim, caso o contribuinte passe a adotar a nova interpretação da lei conferida pelo STF e deixe de pagar o tributo, não pode o Fisco exigir tal pagamento simplesmente alegando a coisa julgada. Não é essa garantia conferida pela Constituição ao cidadão que viria a legitimar a cobrança de um tributo indevido.

Na hipótese de o Poder Legislativo editar lei com evidente efeito retroativo, mas para beneficiar o cidadão, tal lei é perfeitamente válida, uma vez que a irretroatividade da lei é garantia do cidadão contra o Estado. Pela mesma razão, quando o Estado, por seu Poder Judiciário, decide que a interpretação de determinada lei deve ser feita de forma mais favorável ao cidadão, essa decisão sobrepõe-se a uma decisão anterior do mesmo Poder Judiciário em sentido contrário, mesmo que albergada pela coisa julgada, que não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão, sobretudo quando a manutenção da referida coisa julgada implicar a consolidação de uma situação desigual, contrariando outro importante princípio de defesa do cidadão.

Nesse sentido, já decidiu o Plenário do STF, na ADI n.º 712-2, na qual o Ministro Celso de Melo assim pontificou:

*Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições. **O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação. Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que – por traduzir limitação ao poder de tributar – é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado.** Em princípio, nada impede o Poder Público de reconhecer, em texto formal de lei, a ocorrência de situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes e de adotar, no plano do direito positivo, as providências necessárias à cessação dos efeitos onerosos (...). (originais sem grifos)*

## 7. COISA JULGADA E SÚMULA 239 DO STF

A Súmula 239 do STF dispõe que:

*Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.*

Tal enunciado surgiu a partir do julgamento de uma execução fiscal<sup>25</sup> no qual fora evidenciado pelo relator que:

**no tocante aos lançamentos, os efeitos da coisa julgada se restringem ao que foi objeto do litígio, o que não ocorre, porém, quando de lançamento não se trate, senão do imposto em si mesmo** (...) *tratando-se embora de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conserva sua eficácia mesmo nos períodos sucessivos, nos casos em que a controvérsia não se tenha limitado a qualidade e quantidade da matéria impositiva, mas tenha abrangido outros aspectos não suscetíveis de revisão (existência legal do imposto, tributabilidade). (originais sem grifos)*

O próprio STF já procedeu a um reexame da Súmula n.º 239, tendo decidido por uma interpretação restritiva, de forma que não se aplique às decisões relativas ao reconhecimento (ou não) da relação jurídica tributária em si, mas àquelas que declaram indevida a cobrança em determinado exercício.

No mesmo sentido, os tribunais pátrios têm afastado a incidência da referida Súmula sobre ações nas quais se discute a própria existência da relação jurídico-tributária, e não apenas atos isolados de lançamento fiscal.

O TRF da 3ª Região já manifestara que:

*Relações jurídicas continuativas protraem-se no tempo e, se acobertadas pela coisa julgada material, enquanto durar o estado*

<sup>25</sup> AI n.º 11.227, Rel. Min. Castro Nunes, RDA 2/556-557.

*de fato e de direito, resolvem-se como determinado na sentença. Decidida a controvérsia, não há razão para que o mandado de segurança seja proposto mensalmente, se vigente a mesma lei e se sucede a mesma situação de fato. A coisa julgada material deve ser rebus sic stantibus.*<sup>26</sup>

Por conseguinte, o enunciado da Súmula n.º 239 do STF incidiria apenas no julgamento de ações judiciais que questionassem a legitimidade de atos concretos de lançamento, ou referentes a determinado exercício, cuja decisão, no caso concreto, não se caracterizaria como normativa, até porque não foi objeto de questionamento a relação jurídico-tributária.

Neste sentido, o STJ vem se pronunciando de forma uníssona:

*AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO-CARACTERIZADO. ISS. SOCIEDADE UNIPES-  
SOAL. COISA JULGADA TRIBUTÁRIA. NÃO-OCORRÊNCIA. DI-  
REITO LÍQUIDO E CERTO CONSUBSTANCIADO NO ESTADO  
DE FATO NÃO-COMPROVADO DE PLANO. NECESSIDADE DE  
DILAÇÃO PROBATÓRIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 239/STF. **1. Nos casos em que o pedido não se refira a exercício financeiro específico, mas ao reconhecimento da inconstitucionalidade ou ile-  
galidade da exação, ou de sua imunidade ou isenção, por exemplo, deve ser afastada a restrição inserta na Súmula 239/STF, desde que mantidas inalteradas as situações de fato e de direito. 2. No man-  
dado de segurança, a impetrante não comprovou, de plano, a sua  
atual condição de sociedade unipessoal (estado de fato), a qual foi  
rechaçada pelo Tribunal de Justiça e pelo Ministério Público. Des-  
se modo, não se operou a coisa julgada em relação aos exercícios  
futuros, sendo plenamente aplicável a Súmula 239/STF. 3. Agravo  
regimental desprovido**<sup>27</sup>. (originais sem grifos)*

<sup>26</sup> JSTJ 58/526.

<sup>27</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial. Matéria Tribu-  
tária. Coisa Julgada. AGRESP n.º 7006176 – RJ. Relator: Min. Denise Arruda. Brasília, DF, 07 de  
dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.jf.gov.br>. Acesso em 10.10.2007.

## 8. COISA JULGADA E APLICABILIDADE DA SÚMULA 343 DO STF EM MATÉRIA CONSTITUCIONAL

Estabelece a Súmula n.º 343 do STF que:

*Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.*

Em que pese entendimentos doutrinários divergentes, o Supremo Tribunal Federal não vem aplicando tal enunciado quando se trata de declaração de inconstitucionalidade, entendendo que a decisão de inconstitucionalidade, em controle abstrato, tem efeito vinculante, obrigando todos os demais órgãos jurisdicionais a seguirem a orientação firmada pelo STF.

Tal entendimento se funda na idéia de que a inconstitucionalidade representa o grau máximo de violação da ordem jurídica. E por isso não se poderia conceber que uma decisão apoiada em norma inconstitucional não possa ser objeto de ação rescisória. Assim, se a Suprema Corte declara que uma dada norma é inválida, e que, portanto, não pertence ao sistema (nem nunca pertenceu), seria possível rescindir as decisões que nela se tenham amparado.

---

No mesmo sentido, veja-se também: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – ALCANCE DA SÚMULA 239/STF – COISA JULGADA: VIOLAÇÃO – ART. 471, I DO CPC NÃO CONTRARIADO. 1. A Súmula 239/STF, segundo a qual “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores”, aplica-se tão-somente no plano do direito tributário formal porque são independentes os lançamentos em cada exercício financeiro. Não se aplica, entretanto, se a decisão tratou da relação de direito material, declarando a inexistência de relação jurídico-tributária. 2. A coisa julgada afastando a cobrança do tributo produz efeitos até que sobrevenha legislação a estabelecer nova relação jurídico-tributária. 3. Hipótese dos autos em que a decisão transitada em julgado afastou a cobrança da contribuição social das Leis 7.689/88 e 7.787/89 por inconstitucionalidade (ofensa aos arts. 146, III, 154, I, 165, § 5º, III, 195, §§ 4º e 6º, todos da CF/88). 4. As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material. 5. Violação ao art. 471, I do CPC que se afasta. 6. Recurso especial improvido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Matéria Tributária. Coisa Julgada. RESP n.º 731250-PE. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, DF, 17 de abril de 2007. Disponível em: <http://www.jf.gov.br>. Acesso em 10.10.2007).

Seguindo esta linha, seria impossível o surgimento de controvérsia no âmbito do Poder Judiciário sobre a aplicação do texto normativo declarado (in)constitucional pelo STF, donde resulta a inaplicabilidade da referida súmula.

A título ilustrativo, vale transcrever excerto de ementa proferida pela Suprema Corte onde restou admitido o processamento de ação rescisória versando sobre anterior declaração de inconstitucionalidade por aquela Corte:

*Ação rescisória. Violação a Literal Disposição de Lei. Art. 485, V do CPC. Finsocial. Sociedade Seguradora. Majorações de Alíquota Declaradas Inconstitucionais no julgamento do RE n.º 150.764. Acórdão Rescindendo que, sem desconhecer a Condição de Seguradora da Empresa Autora, manteve as referidas majorações com base em precedente aplicável às empresas exclusivamente prestadoras de serviço. Art. 56 do ADCT. Violação.*

*(...) Este Supremo Tribunal, ao julgar o RE n.º 150.764, Red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 9º da Lei n.º 7.689/88 concluindo pela invalidade das normas posteriores que elevaram as alíquotas do Finsocial cobrado das empresas referidas no §1º do art. 1º do Decreto-lei 1.940/82, ou seja, as vendedoras de mercadorias, instituições financeiras e as sociedades seguradoras.*

**Decisão rescindenda que destoa da orientação firmada neste precedente, afrontando os arts. 195 da CF e 56 do ADCT, conforme a interpretação firmada neste mesmo julgado. Ação rescisória julgada procedente<sup>28</sup>. (originais sem grifos)**

Por fim, como dito, parte da doutrina discorda de tal posicionamento, invocando a impossibilidade de se atingir a uma única resposta jurídica correta e à própria existência do controle difuso de constitucionalidade. Seguir tal raciocínio, defende esta corrente, tornaria as decisões judiciais dos

<sup>28</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Rescisória. Matéria Tributária. Coisa Julgada. AR n.º 1.713 – SP. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator Acórdão: Min. Revisor Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 05 de novembro de 2003. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>. Acesso em 10.10.2007.

demais órgãos jurisdicionais *meros entretenimentos* do jurisdicionado e do órgão judicial prolator da decisão.

## 9. CONCLUSÃO

Do que foi exposto ao longo deste estudo, algumas ilações podem ser formuladas.

Somente a declaração de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade de lei, proferida pelo STF via controle direto, poderá, por si só, afetar a coisa julgada, na medida que retira a sua aptidão para continuar a incidir para o futuro. A mudança da orientação jurisprudencial do STJ, por seu turno, a rigor, de modo algum poderá, pura e simplesmente, obrigar o contribuinte ao pagamento de um tributo que tenha deixado de pagar por força de decisão judicial.

Os casos em que a coisa julgada pode sofrer os efeitos da decisão do STF, atingindo o direito do cidadão, são somente aqueles relativos à relação jurídica continuativa, ou seja, que se projetam para o futuro. É relevante, também, considerar a forma da decisão proferida pelo STF, que pode ocorrer no âmbito do controle direto ou difuso da constitucionalidade.

Quando os efeitos da coisa julgada estão no passado, ou seja, quando a sentença envolve a relação jurídica que já estiver consumada no tempo, reconhecendo o direito de o contribuinte deixar de pagar um determinado tributo, não podem ser alcançados nem mesmo através de ação rescisória tendo em vista que a correspondente obrigação tributária já se encontra extinta.

O assunto realmente é dos mais delicados. Helenilson Cunha Pontes<sup>29</sup>, em estudo sobre a coisa julgada, conclui dizendo que:

*A única retroatividade admitida na Carta Política é aquela destinada a beneficiar o indivíduo (retroatividade in bonam partem). A retroatividade tributária vedada pela ordem constitucional alcança não apenas a lei, mas o regime jurídico, ou seja, o que a Cons-*

<sup>29</sup> Citado por Schubert de Farias Machado. Aspectos da Coisa Julgada em Matéria Tributária. In: MACHADO<sup>2</sup>, 2006: p. 398.

*tuição protege é a tentativa de fazer incidir sobre fatos passados norma jurídica tributária cuja vigência ou eficácia tenha surgido posteriormente a sua realização. Há retroatividade quando a norma alcança atos ou situações já consumados antes de sua entrada em vigor, adjudicando-lhe determinados efeitos jurídicos.*

Por essa razão, mesmo diante da orientação jurisprudencial que admite a revisão da *res iudicata*, inadmissível se mostra que a decisão que desconstituiu a coisa julgada tributária possa implicar exigência de tributo sobre fatos passados e não tributados por força de sentença rescindida.

Há, assim, que se prestigiar a boa-fé do cidadão que recorre ao Poder Judiciário e dele obtém decisão definitiva que afasta a cobrança de determinado tributo. O Estado não pode, posteriormente, fundado em ulterior decisão do STF, alterar esse seu entendimento e decretar a cobrança de tributos que teriam incidido sobre fatos passados.

Em outro dizer, as normas jurídicas, *sejam oriundas do Poder Legislativo, sejam decorrentes da atuação do Poder Judiciário, em sede de controle abstrato de constitucionalidade, não podem retroagir em desfavor do cidadão*<sup>30</sup>.

## 10. BIBLIOGRAFIA

### 10.1 Livro:

- CÂMARA, Alexandre Freitas (2005). **Lições de Direito Processual Civil**. 12ª ed., Lumen Juris. Rio de Janeiro.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Misabel Abreu Machado, THEODORO JÚNIOR, Humberto (2004). **Direito Tributário Contemporâneo**. 2ª ed., Revista dos Tribunais. São Paulo.
- LIEBMAN, Enrico Tullio (2006). **Eficácia e Autoridade da Sentença e outros Escritos sobre a Coisa Julgada**. 4ª ed., Forense. Rio de Janeiro.
- MACHADO<sup>1</sup>, Antônio Cláudio Costa (2007). **Código de Processo Civil Interpretado**. 6ª ed., Manole. São Paulo.

<sup>30</sup> Hugo de Brito Machado Segundo citado por Schubert de Farias Machado. Aspectos da Coisa Julgada em Matéria Tributária. In: MACHADO<sup>2</sup>, 2006: p. 399.



- MACHADO<sup>2</sup>, Hugo de Brito (coord) (2006). **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. Dialética. São Paulo.
- MANCUSO, Rodolfo de Camargo (2001). **Divergência Jurisprudencial e Súmula Vinculante**. 2ª ed., Revista dos Tribunais. São Paulo.
- MESSINAS, Trajano Moriz (2002). **Manual dos Recursos do CPC: Teoria, Jurisprudência e Prática**. Vale do Mogi. Santa Cruz da Conceição, SP.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa (2002). **O Novo Processo Civil Brasileiro**. 21ª ed., Forense. Rio de Janeiro.
- NERY JÚNIOR<sup>1</sup>, Nelson (2000). **Princípios Fundamentais – Teoria Geral dos Recursos**. 5ª ed., Revista dos Tribunais. São Paulo.
- NERY JÚNIOR<sup>2</sup>, Nelson (2003). **Código de Processo Civil Comentado**. 7ª ed., Revista dos Tribunais. São Paulo.
- SANTOS, Moacyr Amaral (2002). **Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**. 22ª ed., v. 2, Saraiva. São Paulo.
- SOUZA, Carlos Aurélio Mota de (2000). **O papel constitucional do STF: uma Nova Aproximação sobre o Efeito Vinculante**. Brasília Jurídica. Brasília.
- TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (2003). **Código de Processo Civil Anotado**. 7ª ed., Saraiva. São Paulo.

## 10.2 Artigo:

- ALVIM, Arruda. **Anotações sobre a chamada Coisa Julgada Tributária**. In: Revista de Processo, v. 23, n. 92, p. 7-14, out./dez. 1998.
- BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Relativização da Coisa Julgada Tributária Inconstitucional x Princípio da Segurança Jurídica**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 129, p. 35-49, jun. 2006.
- FACCHINI, Emília. **Uniformização de Jurisprudência**. In: Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, v. 29, n. 59, p. 139-148, jan./jun. 1999.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Coisa Julgada em Matéria Tributária e as Alterações Sofridas pela Legislação da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n. 7.689/88)**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 125, p. 72-91, fev. 2006.
- MACHADO<sup>3</sup>, Hugo de Brito. **Coisa Julgada em Matéria Tributária**. In: Cadernos de Direito Tributário, n. 53, p. 99-111, julho/set. 1990.

- RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **O Problema da Limitação Temporal dos Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária.** In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 113, p. 17-30, fev. 2005.
- ZAVASCKI, Teori. **Sentença e Coisa Julgada em Matéria Tributária.** In: Revista de Estudos Tributários, n. 42, p. 144-163, mar./abr. 2005.

### 10.3 Site jurídico:

- [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)
- [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)
- [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)
- [www.cjf.gov.br](http://www.cjf.gov.br)
- [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br)
- [www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br)
- [www.usp.br](http://www.usp.br)
- [www.direitoemdebate.com.br](http://www.direitoemdebate.com.br)