

Coisa Julgada em Matéria Tributária: as Relações Jurídicas de Trato Continuado e os Temas de Repercussão Geral n. 881 e 885

Res Judicata in Tax Matters: Legal Relations of Continued Treatment and Issues of General Repercussion 881 and 885

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Doutora e Mestre em Direito pela FDUSP. Professora do corpo permanente do mestrado profissional do IDP. Líder do Grupo de Pesquisa “Temas Atuais de Direito e Processo Tributário” do IDP. Advogada. *E-mail*: maysapittondo@gmail.com.

Diego Pabulo Pinto Pereira da Rocha

Graduando em Direito pela UFMG. Pesquisador no Grupo de Pesquisa “Temas Atuais de Direito e Processo Tributário” do IDP e membro da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário (LAFT) da UFMG. *E-mail*: diegopabulo@gmail.com.

Recebido em: 27-8-2023 – Aprovado em: 2-11-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.55.10.2023.2428>

Resumo

O presente trabalho busca analisar brevemente a história do controle de constitucionalidade no Brasil e entender se as decisões do Supremo Tribunal Federal poderiam ou não cessar os efeitos da coisa julgada. Em seguida, buscou-se analisar o instituto da coisa julgada e as decisões proferidas pela Suprema Corte nos Temas de Repercussão Geral n. 881 e 885. A pesquisa se baseia na revisão doutrinária e análise jurisprudencial, sobretudo em relação aos institutos da súmula vinculante e repercussão geral. Verificou-se diferentes posições acerca do tema. Conclui-se que as decisões em controle concentrado possuem eficácia *erga omnes*, sendo capazes de cessar os efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas de trato continuado. No controle difuso, verifica-se um desacerto do Supremo Tribunal Federal ao entender que as decisões em repercussão geral possuem eficácia *erga omnes*. Em ambos os casos, a Suprema Corte falhou em não modular os efeitos da decisão, na medida em que havia razões de segurança jurídica suficientes para que se procedesse dessa forma.

Palavras-chave: coisa julgada, repercussão geral, súmula vinculante, controle de constitucionalidade.

Abstract

The present work seeks to briefly analyze the history of judicial review in Brazil and understand whether the decisions of the Federal Supreme Court

could or could not cease the effects of *res judicata*. Then, we sought to analyze the *res judicata* institute and the decisions handed down by the Supreme Court in General Repercussion Issues 881 and 885. The research is based on the doctrinal review and jurisprudential analysis, especially in relation to the binding precedent and general repercussion institutes. There were different positions on the subject. It is concluded that concentrated control decisions have *erga omnes* effectiveness, being capable of ceasing the effects of *res judicata* in legal relations of continued treatment. In diffuse control, there is a mistake by the Federal Supreme Court in understanding that decisions with general repercussions have *erga omnes* effectiveness. In both cases, the Supreme Court failed to modulate the effects of the decision, insofar as both there were reasons of legal certainty for proceeding in this way.

Keywords: *res judicata*, general repercussion, binding precedent, judicial review.

1. Introdução

O debate sobre a cessação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária é bastante antigo na doutrina e na jurisprudência pátrias, sobretudo no que tange ao superveniente pronunciamento do Supremo Tribunal Federal (STF) quanto à (in)constitucionalidade de lei. De um lado, há aqueles que defendem não haver diferenças entre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no modelo incidental e abstrato¹, por exemplo. Por outro lado, há aqueles que afirmam que a inconstitucionalidade no controle difuso, quando proferida sob o rito da repercussão geral, possui efeito vinculante e *erga omnes*². Outros já argumentam que no controle difuso é a resolução senatorial que confere à decisão efeito vinculante e eficácia geral³.

Em que pese as divergências entre os entendimentos adotados por diferentes doutrinadores, fato é que o debate chegou à Suprema Corte por meio dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227. O primeiro se refere ao Tema de Repercussão Geral n. 881 (Tema RG n. 881), no qual foi debatido qual o limite da coisa julgada em matéria tributária em razão de decisão superveniente do STF no controle concentrado de constitucionalidade, contrária à decisão anterior. Por sua vez, o segundo se refere ao Tema de Repercussão Geral n. 885 (Tema RG n. 885),

¹ MENDES, G. F.; COELHO, I. M.; BRANCO, P. G. G. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 2563-2564.

² MENDES, P.; VALE, T. D. A eficácia temporal da coisa julgada nos Temas n. 881 e 885. *Conjur*, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-26/mendese-vale-eficacia-temporal-coisa-julgada>. Acesso em: 23 dez. 2022.

³ ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça: edição comemorativa de 15 anos*. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 123.

em que foi discutido qual o limite da coisa julgada em matéria tributária em razão de decisão superveniente do STF em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, também oposta à decisão anterior. Ambos os temas na seara das relações jurídicas de trato continuado, bastante presentes nas relações jurídico-tributárias.

Para contextualizar, em 1988 a Lei n. 7.689 instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), atraindo, desde o seu nascedouro, discussões acerca da sua constitucionalidade. No final da década de 1980 e início da década de 1990 diversos contribuintes obtiveram decisões favoráveis, afastando a constitucionalidade da referida contribuição e a existência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e a União. Posteriormente, algumas dessas decisões foram qualificadas pela coisa julgada.

Todavia, no RE 146.733/SP, julgado em 1992, o STF decidiu, em controle difuso, pela constitucionalidade parcial da contribuição, afastando apenas o art. 8º da lei supracitada. Diante disso, a sua execução foi suspensa por resolução senatorial⁴. Embora o STF também tenha declarado incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 9º no RE 150.764, não houve a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

A constitucionalidade da Lei n. 7.689/1988 também foi objeto de apreciação em controle concentrado, por meio da ADI 15, cujo julgamento ocorreu em 14 de junho de 2007. No julgamento dessa ADI foi declarada a inconstitucionalidade apenas do art. 9º⁵ e improcedentes os demais pedidos. É exatamente em relação a esse caso da CSLL que os dois Temas RG n. 881 e 885 estão relacionados. Todavia, a tese objetiva fixada impacta não somente esse caso, mas outros também, na medida em que deverá ser observada sempre quando se tratar de tributo relacionado a relação jurídica de trato sucessivo ou continuado.

Com a presente pesquisa, pretende-se enveredar sobre as diferentes posições doutrinárias acerca do tema, bem como provocar uma reflexão em relação ao caminho que a Suprema Corte adotou. Assim, serão analisados tanto o controle de constitucionalidade concentrado quanto o difuso, com o fito de verificar as suas raízes históricas, assim como os efeitos que as suas decisões provocam no ordenamento jurídico brasileiro. Em razão da instituição do regime de repercussão geral e da possibilidade de edição de súmula vinculante, buscar-se-á analisar também esses dois institutos, a fim de responder quais os seus efeitos e se, pela sua gênese, deveriam ou não ser capazes de, por si sós, cessar os efeitos da coisa julgada em matéria tributária no controle incidental automaticamente.

⁴ Trata-se da Resolução n. 11 de 1995.

⁵ O conhecimento quanto ao pedido de declaração de inconstitucionalidade do art. 8º ficou prejudicado pela superveniência de resolução senatorial suspendendo a sua execução.

2. Controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro

De acordo com a doutrina, há três matrizes de controle de constitucionalidade no direito comparado, podendo sê-lo político, judicial ou misto. Segundo Bernardo Gonçalves Fernandes, o controle político é de matriz francesa, com sua introdução na Constituição Francesa em 1958, e é realizado por um órgão político: o Conselho Constitucional; já o controle judicial, como o próprio nome indica, é realizado por um órgão do Poder Judiciário e possui matrizes norte-americana e austríaca⁶ – o de origem americana sendo o controle difuso e o de matriz austríaca (modelo kelseniano) o controle concentrado. O controle de natureza mista comporta tanto o controle judicial quanto o controle político.

Para Kelsen, a Constituição deveria conferir a apenas um órgão a competência para decidir se determinada lei era ou não constitucional⁷. Salienta o autor que a competência para julgar a constitucionalidade de uma lei pode ser conferida a todos os tribunais ou a um único tribunal supremo. Nessa esteira, quando todos os tribunais são competentes para julgar a constitucionalidade da lei em um caso concreto, a sua faculdade, quando considere determinada lei inconstitucional, é de apenas rejeitar a sua aplicação – permanecendo a lei em vigor⁸. Por outro lado, quando o controle de constitucionalidade é reservado a apenas um órgão jurisdicional, *v.g.* ao STF, ao declarar a inconstitucionalidade da lei, essa decisão poderá ter eficácia a todos os casos em que ela se aplica⁹. Como será visto mais à frente, o constituinte brasileiro optou por manter no ordenamento jurídico pátrio os dois modelos de controle de constitucionalidade, ou seja, um modelo híbrido.

O controle difuso de constitucionalidade foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Constituição de 1891¹⁰⁻¹¹. Esse modelo foi inspirado no modelo norte-americano, no qual é possível a todos os Tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo incidentalmente, ou seja, no caso

⁶ FERNANDES, B. G. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. Bahia: JusPodivm, 2020, p. 1825.

⁷ KELSEN, H. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, 7ª tir., p. 301.

⁸ KELSEN, H. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, 7ª tir., p. 303.

⁹ KELSEN, H. *Teoria pura do direito*. 7ª tiragem da 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 303.

¹⁰ FERNANDES, B. G. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. Bahia: JusPodivm, 2020, p. 1834.

¹¹ Constituição de 1891, art. 59 – Ao Supremo Tribunal Federal compete:

“III – rever os processos, findos, nos termos do art. 81.

§ 1º Das sentenças das Justiças dos Estados, em última instância, haverá recurso para o Supremo Tribunal Federal:

a) quando se questionar sobre a validade, ou a aplicação de tratados e leis federais, e a decisão do Tribunal do Estado for contra ela;

b) quando se contestar a validade de leis ou de atos dos Governos dos Estados em face da Constituição, ou das leis federais, e a decisão do Tribunal do Estado considerar válidos esses atos, ou essas leis impugnadas”.

concreto. O modelo norte-americano possui eficácia *erga omnes*, de modo que a pronúncia da inconstitucionalidade a partir de um caso concreto irradia os seus efeitos para todo o ordenamento jurídico, enquanto no Brasil a eficácia é somente *inter partes*. Em 1934, porém, o controle difuso no sistema brasileiro sofreu algumas modificações, tais como a introdução da cláusula de reserva do plenário e da participação do Senado, para que, nesse último caso, as decisões – que possuem efeitos *inter partes* – tenham efeito *erga omnes*¹².

Além das alterações promovidas pela Constituição de 1934 ao controle difuso de constitucionalidade, também foi por meio dela que surgiu o controle concentrado de constitucionalidade no Brasil¹³, denominada, pela doutrina, representação interventiva e à qual Bernardo Gonçalves Fernandes chama de “ADI interventiva”¹⁴. Em 1946, a representação interventiva retornou ao ordenamento jurídico brasileiro ganhando novos contornos, já que a intervenção federal passou a se subordinar à declaração de inconstitucionalidade do ato pelo STF¹⁵. Posteriormente, foi implementada na Constituição de 1946 a Ação Direta de Inconstitucionalidade genérica, por meio da Emenda Constitucional (EC) n. 16/1965, passando a coexistir tanto a representação interventiva quanto o controle abstrato de normas. Na Constituição de 1967/69, além do controle difuso, ambos os modelos do controle concentrado também foram mantidos, com a legitimidade ativa ainda restrita ao Procurador-Geral da República.

2.1. Controle concentrado de constitucionalidade

Bernardo Gonçalves Fernandes leciona que, embora a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988) tenha conferido uma gama de novidades ao controle de constitucionalidade, o controle judicial repressivo de cunho misto foi mantido¹⁶. A CF/1988 conferiu ao STF a prestigiosa função de guardião da Constituição, cabendo ao Egrégio Tribunal a competência originária para processar e julgar as ações diretas de inconstitucionalidade e constitucionalidade e declarar a *inconstitucionalidade* de lei ou ato normativo, tanto federal

¹² FERNANDES, B. G. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. Bahia: JusPodivm, 2020, p. 1834.

¹³ “Art. 12. A União não intervirá em negócios peculiares aos Estados, salvo:

[...]

V – para assegurar a observância dos princípios constitucionais especificados nas letras *a* a *h*, do art. 7º, n. I, e a execução das leis federais;

[...]

§ 2º Ocorrendo o primeiro caso do n. V, a intervenção só se efetuará depois que a Corte Suprema, mediante provocação do Procurador-Geral da República, tomar conhecimento da lei que a tenha decretado e lhe declarar a constitucionalidade”.

¹⁴ FERNANDES, B. G. *Curso de direito constitucional*. 12. Ed. Bahia: JusPodivm, 2020, p. 1834.

¹⁵ MENDES, G. F. *Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC e ADO comentários à Lei n. 9.868/99* (Série EDB). São Paulo: Saraiva, 2012, p. 32.

¹⁶ FERNANDES, B. G. *Curso de direito constitucional*. 12. Ed. Bahia: Juspodivm, 2020, p. 1837.

quanto estadual, bem como declarar a *constitucionalidade* de lei ou ato normativo federal (art. 102, I, a).

De modo diverso das Constituições passadas, a legitimação para a proposição da ação é mais ampla, podendo propor a mencionada ação: *i*) o Presidente da República; *ii*) a Mesa do Senado Federal; *iii*) a Mesa da Câmara dos Deputados; *iv*) a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; *v*) o Governador de Estado ou do Distrito Federal; *vi*) o Procurador-Geral da República; *vii*) o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; *viii*) partido político com representação no Congresso Nacional; *ix*) confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

Em regra, a decisão de procedência da inconstitucionalidade de lei possui efeito *ex tunc* e *erga omnes*. Isso porque a lei, uma vez declarada inconstitucional, o é desde o seu nascimento. No entanto, a Lei n. 9.868/1999, em seu art. 27, por razões de segurança jurídica e excepcional interesse público social, conferiu aos membros do STF o poder de modular os efeitos de sua decisão. Assim, o STF, por maioria de dois terços de seus membros, poderá modular a eficácia temporal da decisão que declarou a lei inconstitucional, projetando-a para o futuro, seja a partir do trânsito em julgado ou outro momento que vier a ser fixado.

Segundo Gilmar Mendes, por eficácia *erga omnes*, “significa dizer que, declarada a inconstitucionalidade de uma norma, na Ação Direta de Constitucionalidade [ou Inconstitucionalidade], deve-se reconhecer, *ipso jure*, a sua imediata eliminação do ordenamento jurídico”¹⁷. A bem da verdade, esse é o efeito de uma decisão em controle abstrato, quando declarada a inconstitucionalidade de uma lei. Por eficácia *erga omnes* significa dizer que esse efeito atingirá toda a sociedade quando declarada a (in)constitucionalidade da norma. Claro que, conforme mencionado alhures, os efeitos da decisão podem ser modulados, a critério dos ministros da Suprema Corte, por dois terços de seus membros. O efeito vinculante, por sua vez, não se restringe à parte dispositiva da decisão, mas também alcança os seus próprios fundamentos determinantes¹⁸. Desse modo, “com o efeito vinculante pretendeu-se conferir eficácia adicional à decisão do STF, outorgando-lhe amplitude transcendente ao caso concreto”¹⁹.

2.2. Controle difuso de constitucionalidade

Diferentemente do modelo norte-americano, o constituinte de 1934 decidiu por conferir ao Senado Federal o poder de suspender a execução da lei, por meio

¹⁷ MENDES, G. F. *Controle abstrato de constitucionalidade*: ADI, ADC e ADO comentários à Lei n. 9.868/99 (Série EDB). São Paulo: Saraiva, 2012, p. 678.

¹⁸ MENDES, G. F. *Controle abstrato de constitucionalidade*: ADI, ADC e ADO comentários à Lei n. 9.868/99 (Série EDB). São Paulo: Saraiva, 2012, p. 688.

¹⁹ MENDES, G. F. *Controle abstrato de constitucionalidade*: ADI, ADC e ADO comentários à Lei n. 9.868/99 (Série EDB). São Paulo: Saraiva, 2012, p. 688.

de resolução senatorial, quando há declaração de inconstitucionalidade de lei no modelo difuso ou incidental. Sendo assim, a decisão de inconstitucionalidade proferida no controle incidental somente possui eficácia geral quando o Senado editar resolução suspendendo a execução da lei ou dispositivo declarado inconstitucional. Contudo, suspender ou não a execução de lei declarada inconstitucional é um ato discricionário do Senado. No caso da declaração de constitucionalidade, não há nenhum ato a fazer por parte da referida casa legislativa e nem haveria de ter, pois, uma vez declarada constitucional a norma impugnada, há somente uma reafirmação do seu *status* que continua a produzir os seus efeitos jurídicos. Esse modelo do controle difuso ou incidental foi repetido na CF/1988.

De acordo com o art. 97 da CF/1988, os tribunais poderão declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, desde que a maioria absoluta de seus membros vote nesse sentido. Todavia, ressalte-se que a última palavra cabe ao STF, sendo cabível, dentro do prazo processual, recurso extraordinário para a Suprema Corte. Concernente a isso, a CF/1988 determina que compete ao Tribunal Constitucional julgar, em recurso extraordinário: a) as causas decididas em única ou última instância, cuja decisão recorrida contrarie dispositivo constitucional; b) a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; c) lei ou ato do governo local contestado em face da Constituição; e, por fim, d) lei local contestada em face de lei federal (art. 102, III, *a a d*, da CF/1988).

2.2.1. *A repercussão geral*

Ressalvados os casos de competência originária, o recurso extraordinário é o meio mais comum de determinada demanda chegar ao STF para a apreciação de determinada questão de direito julgada pelos tribunais inferiores. Por isso, em decorrência da alta demanda de recursos que chegavam à Corte Constitucional, foi necessária a criação de um freio para que o órgão passasse a julgar apenas aquelas demandas que tenham relevância constitucional e transcendência entre as partes.

Dessa maneira, o constituinte derivado instituiu na CF/1988 o instituto da repercussão geral por meio da EC n. 45/2004, com a introdução do § 3º²⁰ em seu art. 102. Contudo, o constituinte reformador utilizou um termo indeterminado ao se referir à repercussão geral, ficando a cargo do legislador ordinário definir e concretizar esse novo instituto²¹.

²⁰ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] § 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros”.

²¹ BARROSO, L. R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 86.

Dois anos após a instituição da repercussão geral na Constituição, esse instituto foi regulado por meio da Lei n. 11.418/2006. Nessa esteira, foi incluído no Código de Processo Civil de 1973, vigente à época, o art. 543-A, cujo *caput* dispõe expressamente como requisito do conhecimento do recurso extraordinário que a questão constitucional nele versada tenha repercussão geral. Do contrário, ele não será conhecido. O parágrafo primeiro do referido dispositivo descreve, ainda, o que seria repercussão geral, mas sem estabelecer detalhadamente os critérios para classificar a demanda como representativa de repercussão geral, restringindo-se a apenas a estabelecer que, para seus efeitos, deverá ser considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico²².

Essa mesma definição foi repetida no Código de Processo Civil de 2015²³, aprovado pela Lei n. 13.105/2015 (CPC/2015). Humberto Theodoro Júnior leciona que “por repercussão geral, a lei entende aquela que se origina de questões ‘que ultrapassem os interesses subjetivos do processo’, por envolver controvérsias que vão além do direito individual ou pessoal das partes”²⁴. Ato contínuo, ele afirma que “é preciso que, objetivamente, as questões repercutam fora do processo e se mostrem ‘relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico’ (art. 1.035, § 1º)”²⁵. O ministro Luís Roberto Barroso assevera, ainda, que foi delegado ao STF a tarefa de definir mais precisamente os contornos, no caso concreto, se a questão possui ou não repercussão geral, salvo no caso em que a questão levada à apreciação da Corte for atinente a decisão contrária a súmula vinculante ou jurisprudência dominante do Tribunal²⁶⁻²⁷.

Repisa-se que a repercussão geral foi instituída em momento em que o STF, aparentemente, não atuava somente como uma Corte Constitucional, despenden-

²² BARROSO, L. R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 88.

²³ “Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo”.

²⁴ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, v. III, p. 1357.

²⁵ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, v. III, p. 1357.

²⁶ Paulo Branco e Gilmar Mendes lecionam que, em relação a esse ponto em específico, o disposto no art. 1.035, § 3º, do atual Código de Processo Civil, trata-se de uma repercussão geral presumida seja quando a decisão recorrida viola a súmula ou jurisprudência dominante do STF, seja quando reconhece a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal (MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação: Série IDP, 2021, p. 2545-2546).

²⁷ BARROSO, L. R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 88.

do o tempo e a força física dos ministros à análise de inúmeras demandas que na maior parte das vezes discutiam uma mesma matéria de direito. Na prática, a Corte Suprema atuava como a última instância recursal. Agora, com a regulação desse instituto, o reconhecimento da repercussão geral em determinado recurso extraordinário confere ao STF o poder de determinar a suspensão de todos os processos pendentes que versem sobre a mesma matéria de direito. Cabe destacar, ainda, que o presidente ou vice-presidente do tribunal recorrido deverá sobrestar o recurso que trate de controvérsia de caráter repetitivo e que ainda não foi decidido pelo STF. Logo, uma vez decidida a matéria, por meio do recurso extraordinário representativo da controvérsia, a tese fixada será aplicada a todos os demais processos que discutem a mesma matéria de direito.

Nessa toada, dada a mecanicidade e a massificação dos recursos extraordinários – cuja boa parte trata de matérias tributárias –, o legislador ordinário conferiu aos tribunais o dever de aplicar a tese fixada na decisão de mérito da repercussão geral a todos aqueles recursos ou processos pendentes de julgamento e que tratem da mesma matéria de direito, nos termos do art. 927, III, c/c art. 1.039, parágrafo único, do CPC/2015. Sobre a aplicação automática da tese fixada sob o rito de repercussão geral, Barroso diz que “[...] essa é uma tentativa de otimizar o trabalho da Corte, evitando a multiplicação de julgamentos idênticos”²⁸. Segundo ele, “[...] de fato é desejável que o STF possa fugir da repetição mecânica e se dedique a fixar teses, que deverão ser aplicadas a partir daí, tanto quanto possível, de forma homogênea”²⁹.

Todavia, há aqueles que vão mais longe dos próprios comandos constitucionais e infraconstitucionais e por longa data sustentaram que as decisões no controle incidental de constitucionalidade possuem eficácia *erga omnes*, para além dos processos e recursos pendentes de julgamento. Alguns defendem essa tese mesmo antes da instituição do regime de repercussão geral, como o ministro Gilmar Mendes, outros sustentam que a referida tese se aplica após o surgimento do referido instituto, como o próprio ministro Luís Roberto Barroso.

Paulo Mendes e Tiago do Vale³⁰ também defendem que os precedentes do Tribunal no controle difuso possuem o condão de impactar a ordem jurídica, fazendo cessar – automaticamente – os efeitos da coisa julgada em matéria tributária na relação jurídica de trato continuado. Essa também é a mesma tese aventada

²⁸ BARROSO, L. R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 89.

²⁹ BARROSO, L. R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 89.

³⁰ MENDES, P.; VALE, T. D. A eficácia temporal da coisa julgada nos Temas n. 881 e 885. *Conjur*, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-26/mendese-vale-eficacia-temporal-coisa-julgada>. Acesso em: 23 dez. 2022.

pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por meio do Parecer PGFN n. 492/2011 e adotada no julgamento do Tema RG n. 885. A tese fixada foi a seguinte:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo³¹.

Nos termos do voto do ministro relator Luís Roberto Barroso ficou decidido que, quando é declarada a (in)constitucionalidade de determinada lei ou dispositivo de lei, que trata de determinado tributo de relação jurídica continuativa, a coisa julgada material formada em sentido oposto tem os seus efeitos cessados *automaticamente*. Isso quer dizer que a cessação dos efeitos prescinde de ação revisional ou inibitória, a depender do caso, não sendo necessária a prévia análise do Poder Judiciário para certificar que no caso concreto os efeitos da coisa julgada anterior cessaram. Além disso, quando a norma é declarada inconstitucional, a atuação do Senado Federal por meio da resolução senatorial passa a conferir apenas publicidade à decisão do STF.

No Estado Democrático de Direito, que tanto zelo confere ao princípio da segurança jurídica, à legalidade, é indefensável que a aplicação dessa tese seja realizada por uma construção doutrinária e/ou jurisprudencial. As regras do jogo devem, ou ao menos deveriam, ser alteradas através do devido processo legislativo, e não como se sucedeu no referido julgamento. Cabe ao Poder Legislativo reescrever as letras da lei para que as decisões com repercussão geral tenham os mesmos efeitos do controle de constitucionalidade abstrato.

2.2.2. A súmula vinculante

A súmula vinculante também foi introduzida na CF/1988 através da EC n. 45/2004, mais especificamente no art. 103-A. Conforme dispõe a redação do *caput* do artigo supramencionado, ela deverá ser atinente a matéria constitucional e deverá ser aprovada por 2/3 dos membros do STF. O teor da súmula, uma vez aprovado, deverá ser observado pelos órgãos do Poder Judiciário e pela Administração Pública direta e indireta, em todos entes federados. Também é o próprio Supremo o órgão competente para realizar a sua revisão ou cancelamento, que poderá ocorrer quando a lei sobre a qual se fundou a edição de enunciado da súmula vinculante seja modificada ou revogada, nos termos do art. 5º da Lei n. 11.417/2006.

³¹ RE 955.227, Repercussão Geral Tema n. 885.

Conforme a norma constitucional, a súmula vinculante possui como objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de determinadas normas que são objeto de controvérsias entre os órgãos do judiciário e da Administração Pública, causando insegurança jurídica quanto a sua correta aplicação. Em outras palavras, a súmula vinculante visa conferir segurança jurídica quanto à correta interpretação da norma em face da Constituição, sendo necessário que a controvérsia tenha sido objeto de inúmeras discussões judiciais.

É importante destacar que somente aqueles que possuem legitimidade ativa para propor ação direta de inconstitucionalidade é que podem provocar a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula vinculante perante a Suprema Corte. Repisa-se que esse instituto possui o poder de vincular os órgãos judiciais e a própria Administração Pública, “de modo que o interessado pode fazer valer que a orientação do Supremo seja observada através da interposição de uma reclamação (CRFB/1988, art. 103-A)”³². Assim, havendo ato administrativo ou decisão judicial, contrários a enunciado de súmula vinculante, caberá reclamação ao STF. Julgada procedente a reclamação, o ato administrativo será anulado e a decisão judicial cassada, caso em que será determinado que outra decisão seja proferida.

Segundo Paulo Branco e Gilmar Mendes, embora a súmula vinculante confira eficácia geral e vinculante às decisões do STF, ela não afeta a vigência de lei que foi declarada inconstitucional no processo de controle incidental³³. Isso porque, segundo os autores, ainda é exigência do art. 52, X, da CF/1988, resolução do Senado Federal suspendendo a execução, no todo ou em parte, da lei ou ato normativo impugnado³⁴. Tal entendimento quanto a necessidade da resolução senatorial, data vênua às conclusões dos autores, parece contraditória, haja vista a clara adoção do *min. Gilmar Mendes à mutação constitucional no que se diz respeito à resolução senatorial*.

Ademais, a resolução senatorial não atua no campo da vigência, mas no da eficácia³⁵ e, portanto, trata-se a súmula vinculante de uma hipótese excepcional à regra geral e que também atua no campo da eficácia da norma. Assim, essa mesma conclusão do ministro no que se refere à vigência não parece aplicável quanto à eficácia da norma declarada inconstitucional no controle incidental. Ora, por uma interpretação teleológica da Constituição, depreende-se que a resolução se-

³² MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, Série IDP, 2021, p. 2188.

³³ MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, Série IDP, 2021, p. 2193.

³⁴ MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, Série IDP, 2021, p. 2193.

³⁵ BELEM, B. M. F. M. A função do Senado Federal no controle difuso de constitucionalidade. *Procuradoria de Goiás*. Disponível em: <https://www.procuradoria.go.gov.br/files/ArtigosPRO/Bruno/funsenadofederal.pdf>. Acesso em: 2 abr. 2023.

natorial foi excepcionada pela adoção da súmula vinculante que tem a finalidade de conferir segurança jurídica à aplicação do direito, encerrando as controvérsias de questão constitucional entre os órgãos administrativos e judiciais. Isso pois, além de ter como objeto a validade e a interpretação da norma, a súmula vinculante possui como objeto a eficácia da norma.

Supondo que determinada lei foi declarada constitucional e tenha sido objeto de súmula vinculante, a Administração Pública deverá aplicá-la, obrigatoriamente, por duas razões: a) a eficácia da norma foi ratificada; b) o ato administrativo é vinculado. Mesmo que o contribuinte esteja protegido sob o véu da coisa julgada que declarou a inconstitucionalidade da mesma relação jurídico-tributária de trato sucessivo. Cabe reforçar que a súmula vinculante atua no campo da eficácia da norma em que a coisa julgada se fundou, o que, salvo melhor juízo, tem força para cessar os efeitos *pro futuro* da coisa julgada tributária de trato continuado que tenha se formado em sentido oposto. Ora, se o STF ratificou através da súmula vinculante a eficácia da norma declarada anteriormente inconstitucional, a partir desse momento os efeitos da coisa julgada em sentido oposto deverão cessar automaticamente. O mesmo raciocínio vale quando o STF declara a norma inconstitucional e edita súmula vinculante.

Para Norberto Bobbio³⁶, é possível que haja uma norma vigente, mas ineficaz. De outro modo, Hans Kelsen afirma que, embora a vigência e a eficácia da norma sejam coisas distintas, é de se perceber que “uma norma jurídica é considerada como objetivamente válida apenas quando a conduta humana que ela regula lhe corresponde efetivamente, pelo menos numa certa medida”³⁷. Nessa esteira, ele afirma que uma norma jurídica que não é considerada eficaz também não poderá ser “considerada válida (vigente)”³⁸. Essa falta de validade ou vigência da norma decorre da sua não aplicação, do desuso, mas não de sua revogação formal. Dito isso, o entendimento desses dois autores demonstra que é possível a existência de norma jurídica que, embora não seja eficaz e não produza os seus efeitos inerentes, continua existindo no plano jurídico, pelo menos em seu aspecto formal.

A súmula vinculante possui força normativa atribuída pela própria Constituição. Dessa maneira, a superveniência de súmula vinculante que exprima a inconstitucionalidade de determinado dispositivo ou lei possui o condão de afetar a sua eficácia, com efeito *ex nunc*. O que também afetaria os efeitos pro futuro da coisa julgada tributária na relação jurídica de trato continuado em sentido contrário ao que dispõe a súmula, fazendo com que a decisão deixe de propagar os seus efeitos.

³⁶ BOBBIO, N. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2001, p. 49.

³⁷ KELSEN, H. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, 7ª tir., p. 12.

³⁸ KELSEN, H. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, 7ª tir., p. 12.

Parece haver dois caminhos possíveis para suspender a execução de lei declarada inconstitucional no controle incidental, enquanto não superada a necessidade da resolução senatorial: *i*) a comunicação do STF ao Senado Federal para que esse último possa editar a resolução suspendendo a execução da lei declarada inconstitucional, porém não se aplica quando é declarada a constitucionalidade do dispositivo impugnado; ou *ii*) a edição de súmula vinculante enunciando a inconstitucionalidade ou a constitucionalidade da lei ou ato normativo impugnado, o que, *a priori*, parece superar a necessidade da resolução senatorial. Nesse último caso, parece bastante evidente a fragilidade que a referida resolução senatorial atraiu em decorrência das inovações introduzidas pela EC n. 45/2004. Vale lembrar que, embora seja possível a revisão ou cancelamento de enunciado de súmula vinculante, tal possibilidade está restrita à preexistência de modificação ou revogação da lei que deu razão à sua edição.

3. Coisa julgada em matéria tributária

No processo judicial, o Estado, na figura do juiz, tem como função solucionar uma lide ou litígio por meio da aplicação do Direito ao caso concreto. Nesse sentido, Ada Pellegrini Grinover afirma haver uma integração entre o direito material e o direito processual, pois esse último é o instrumento de concretização daquele, sobretudo quando há o descumprimento da norma de direito material³⁹. Para além de ser um instrumento para materializar a aplicação da lei, na contemporaneidade o processo passou “a ser um instrumento preocupado com a tutela dos direitos, na medida em que o juiz, no Estado Constitucional [...] tem o dever de compreender a legislação na dimensão dos direitos fundamentais”⁴⁰. Levar determinado conflito à apreciação do judiciário, para que se diga qual é o Direito a ser aplicável, é um direito fundamental a todos garantido pela CF/1988 (art. 5º, XXXV).

Todavia, de nada adiantaria se, após a prolação da decisão final, a sentença não fosse revestida de uma proteção capaz de garantir à parte vencedora segurança jurídica no cumprimento da decisão, como a coisa julgada. É indubitável que esse instituto é aplicável às decisões judiciais em matéria tributária, mesmo nas relações jurídicas de trato continuado. Isso porque, “não há razão para admitir-se desvios ou restrições, devidas à natureza especial da função desenvolvida pelo Estado”⁴¹. Porquanto, ainda que o ente estatal tenha como uma de suas fun-

³⁹ GRINOVER, A. P. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016, p. 13.

⁴⁰ MARINONI, L. G.; ARENHART, S. C.; MITIDIERO, D. *Novo curso de processo civil [livro eletrônico]: teoria do processo civil*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, v. I, p. 485.

⁴¹ LIEBMAN, E. T. *Limites da coisa julgada em matéria de imposto*. São Paulo: Saraiva & CIA – Livraria Acadêmica, 1947, p. 172.

ções a de cobrar tributos para que satisfaça as necessidades de ordem geral, Liebman desenvolve que o Estado também “será submetido ao direito objetivo, à jurisdição e à coisa julgada”⁴². Direito esse protegido constitucionalmente por cláusula pétrea, de modo que nem mesmo a lei poderá prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (CF/1988, art. 5º, XXXVI).

Ruy Barbosa Nogueira, ao tratar sobre a coisa julgada, reforça a assertiva de que tal instituto também se aplica às decisões em matéria tributária ao aduzir que “sendo o instituto da ‘coisa julgada’ de *direito público* e mais especificamente de *direito constitucional*, existe até ‘a fortiori’ maior necessidade e utilidade de sua aplicação no campo da disciplina jurídica do fenômeno fiscal”⁴³. Por esse ângulo, levando-se em consideração que a tributação envolve aspectos sociais, econômicos e financeiros, o instituto da coisa julgada é imprescindível em razão de proporcionar segurança ao contribuinte; pacificar a relação entre o Estado-Fisco e o contribuinte; e, por fim, proteger a confiança dos contribuintes, como jurisdicionados⁴⁴.

Celso Antônio Bandeira de Mello leciona que são três as funções do Estado: legislativa, administrativa e jurisdicional, cada uma distribuída ao seu respectivo bloco, denominado “Poder”, cujo modelo é expressamente adotado pelas Constituições modernas do Ocidente⁴⁵. Nessa lógica, tem-se o Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário, respectivamente. Cobrar tributos é uma função administrativa do Estado, exercida por órgãos do Poder Executivo, o que não se confunde com a atividade jurisdicional, exercida pelo Poder Judiciário. Nessa toada, em relação à função jurisdicional, Celso Antônio Bandeira de Mello muito bem coloca que:

[...] é a função do Estado, e somente ele, exerce por via de decisões que resolvem controvérsias com força de “coisa julgada”, atributo este que corresponde à decisão proferida em última instância pelo Judiciário e que é predicado desfrutado por qualquer sentença ou acórdão contra o qual não tenha havido tempestivo recurso⁴⁶.

Enquanto a função administrativa:

[...] é a função que o Estado, ou quem lhe faça as vezes, exerce na intimidade de uma estrutura e regime hierárquicos e que no sistema constitucional bra-

⁴² LIEBMAN, E. T. *Limites da coisa julgada em matéria de imposto*. São Paulo: Saraiva & CIA – Livraria Acadêmica, 1947, p. 172.

⁴³ NOGUEIRA, R. B. A coisa julgada em direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, 68, n. 1, 1 jan. 1973. 107.

⁴⁴ NOGUEIRA, R. B. A coisa julgada em direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, 68, n. 1, 01 jan. 1973. 107.

⁴⁵ MELLO, C. A. B. D. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 30.

⁴⁶ MELLO, C. A. B. D. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 36.

sileiro se caracteriza pelo fato de ser desempenhada mediante comportamentos infralegais ou, excepcionalmente, infraconstitucionais, submetidos todos a controle de legalidade pelo Poder Judiciário⁴⁷.

Ada Pellegrini Grinover, por sua vez, propõe a superação do conceito tradicional de jurisdição – “definida como poder, função e atividade”⁴⁸ –, diante das novas conformações de resolução de conflitos. Em seu novo conceito, o *poder* perde seu espaço em razão de não haver exercício de *poder* na justiça consensual⁴⁹. Em contrapartida, sustenta pela inserção no conceito de jurisdição a função de *garantia*, que se consubstancia na garantia das partes pela tutela jurisdicional, do processo e do procedimento e, por fim, pela observância das garantias constitucionais e legais, com o fito de alcançar a pacificação com justiça⁵⁰. Nessa perspectiva, a jurisdição deixa de ser *poder*, para dar lugar apenas à *função, atividade e garantia*, tendo como seu principal indicador a garantia do acesso à Justiça, seja ela estatal ou não, portando o objetivo de pacificar com justiça⁵¹.

3.1. Coisa julgada material e formal

O CPC/2015 define a coisa julgada material como a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso, sendo conferido à decisão força de lei (CPC/2015, arts. 502 e 503). A *res iudicata*, contudo, não é um efeito da sentença, mas uma qualidade, já que, enquanto sujeita a recurso, é apenas uma situação jurídica, revestindo-se da imutabilidade somente quando esgotada a via recursal ou não mais suscetível a ela, caso em que ocorrerá o trânsito em julgado⁵². Nessa esteira, também afirma Liebman que “a autoridade da coisa julgada não é efeito da sentença”⁵³. Pelo contrário, assenta o autor que a *res iudicata* é o “modo de manifestar-se e produzir-se dos efeitos da própria sentença”⁵⁴, com a finalidade de “qualificá-los e reforçá-los em sentido bem determinado”⁵⁵.

A coisa julgada formal impede a reapreciação pelo juiz de demandas já decididas na mesma lide (CPC/2015, art. 505). Assim, leciona Humberto Theodoro

⁴⁷ MELLO, C. A. B. D. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 36.

⁴⁸ GRINOVER, A. P. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016, p. 18.

⁴⁹ GRINOVER, A. P. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016, p. 18-19.

⁵⁰ GRINOVER, A. P. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016, p. 20.

⁵¹ GRINOVER, A. P. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016, p. 20.

⁵² JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 922.

⁵³ LIEBMAN, E. T. *Eficácia e autoridade da sentença*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 40.

⁵⁴ LIEBMAN, E. T. *Eficácia e autoridade da sentença*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 40.

⁵⁵ LIEBMAN, E. T. *Eficácia e autoridade da sentença*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 40.

Júnior que “a coisa julgada formal decorre simplesmente da imutabilidade da sentença dentro do processo em que foi proferida pela impossibilidade de interposição de recursos, quer porque a lei não mais os admite, quer porque se esgotou o prazo estipulado pela lei”⁵⁶, operando, assim, a preclusão.

Contudo, a coisa julgada que se opera, conferindo a imutabilidade à decisão, não se restringe apenas ao processo em que a demanda foi amplamente debatida. Ela possui reflexos para além. Porquanto, os seus reflexos também são projetados para fora e, conseqüentemente, impedem que as partes retomam a demanda em outro processo, salvo, é claro, quando houver alguma exceção na legislação de regência, *v.g.*, quando nas relações jurídicas de trato continuado há modificação no estado de fato ou de direito (CPC/2015, art. 505, I e II). Por sua vez, a coisa julgada material, além de revelar a lei das partes, “produz seus efeitos no mesmo processo ou em qualquer outro, vedando o reexame da *res in iudicium deducta*, por já definitivamente apreciada e julgada”⁵⁷. Desse modo, “a imutabilidade alcança a proteção à disciplina da relação que entre as partes ficou estabelecida na sentença, quando se contempla a possibilidade de processos futuros”⁵⁸.

Antonio do Passo Cabral é bastante crítico quanto à visão dual da coisa julgada. Ele sustenta que são adjetivos que devem ser evitados, devendo ser tratado apenas da coisa julgada material, denominando-a “coisa julgada”⁵⁹. Isso devido à ausência de diferença entre a preclusão e a coisa julgada formal. Para o processualista, a coisa julgada formal é uma preclusão específica em razão da estabilidade de que ela confere à sentença, impedindo a sua alteração dentro de um mesmo processo⁶⁰. Portanto, “se a coisa julgada formal é uma preclusão, deveria ser tratada no campo das preclusões, ao contrário de tentarmos estreimar institutos que em essência são iguais”⁶¹.

Em que pese as diferentes acepções relativas à coisa julgada na doutrina pátria, fato é que a coisa julgada tem como efeito a estabilidade processual, à qual foi atribuído “o maior grau de permanência do ordenamento jurídico pátrio, na perspectiva extraprocessual com efeitos materiais, direcionada especificamente para as decisões judiciais”⁶².

⁵⁶ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 928-929.

⁵⁷ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 929.

⁵⁸ RODRIGUES, W. P. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 69.

⁵⁹ CABRAL, A. D. P. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis*. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 258-259.

⁶⁰ CABRAL, A. D. P. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis*. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 256-257.

⁶¹ CABRAL, A. D. P. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis*. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 257.

⁶² DELIGNE, M. D. S. P. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 161.

3.2. Da (in)aplicabilidade da ação rescisória e a cessação dos efeitos da coisa julgada

Os Temas de Repercussão Geral n. 881 (*leading case* RE 949.297) e n. 885 (*leading case* RE 955.227) estão relacionados às decisões proferidas em sede de mandado de segurança que afastaram a relação jurídico-tributária da Braskem e da TBM – Textil Bezerra de Menezes, em face da União no que se refere à CSLL. Ambas as decisões definitivas, objetos dessas novas controvérsias, transitaram em julgado em 1992. Em razão da lavratura de auto de infração pela Autoridade Fiscal cobrando a CSLL, as duas empresas impetraram mandado de segurança, obtendo nova decisão favorável para a manutenção da anterior decisão que havia transitado em julgado. Contra os acórdãos dos tribunais *a quo*, a União interpôs recurso extraordinário.

Feito essa breve contextualização e tendo em vista que o debate sobre a modificação da coisa julgada tributária transcende ambos os casos relacionados aos temas de repercussão geral, no presente subcapítulo pretende-se responder às seguintes indagações: a) É possível a modificação de decisão qualificada pela coisa julgada por meio de ação rescisória?; b) A declaração de (in)constitucionalidade rescinde, automaticamente, decisão anterior em contrário?; c) Quais os limites de incidência do art. 475-L, II, § 1º, e art. 741, parágrafo único, do CPC/1973, bem como do art. 525, III, §§ 12 a 15, e art. 535, III, §§ 5º a 8º, do CPC/2015 às sentenças constitutivas?; d) Na hipótese de poderem ser aplicados, quais os limites temporais?

3.2.1. Ação rescisória

O Código de Processo Civil vigente à época em que diversos contribuintes conseguiram a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária em função da CSLL é o de 1973. Um dos pressupostos para a rescisão da sentença transitada em julgado no presente diploma é a violação literal à disposição de lei (art. 485, V). No CPC/2015, a correspondência está no art. 966, V, com uma singela alteração na redação que passou a ser “violar manifestamente norma jurídica”. Luiz Guilherme Marinoni afirma que a ação rescisória tem cabimento em caso de violação ao texto da Constituição, quando a decisão aplica lei declarada inconstitucional ou deixa de aplicá-la quando já declarada constitucional pelo STF⁶³.

Anderson Ricardo Gomes diz que a ulterior decisão do STF de modo contrário à anterior decisão transitada em julgado sobre questão constitucional pode ser discutida por meio de ação rescisória, desde que os respectivos trânsitos em julgado tenham ocorrido em até dois anos imediatamente antes da decisão do

⁶³ MARINONI, L. G. *Coisa julgada inconstitucional*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 117.

STF⁶⁴. Nessa ordem de ideias, se a decisão do STF for prolatada dentro do prazo decadencial de dois anos, contados a partir do trânsito em julgado da sentença anterior, caberá ação rescisória.

Humberto Theodoro Júnior salienta que “é comum, principalmente em matéria tributária, que após a edição da lei venha ela a ser declarada inconstitucional pelo STF”⁶⁵. A decisão de inconstitucionalidade de lei federal, declarada posteriormente constitucional – e vice-versa –, pelo STF, segundo parcela da doutrina pátria, é uma clara hipótese para que a sentença transitada em julgado seja rescindida. O STF, inclusive, tem afastado a aplicabilidade da Súmula 343⁶⁶, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida. Contudo, não é possível falar em ação rescisória caso o STF, em razão de segurança jurídica, tenha modulado os efeitos da sua decisão, instrumento esse comumente utilizado.

Luiz Guilherme Marinoni é contrário à relativização da aplicação da Súmula 343 do STF. Para ele, a possibilidade de ulterior decisão do STF tornar a coisa julgada rescindível torna inútil a decisão em controle difuso de constitucionalidade por juiz ordinário, na medida em que coloca o jurisdicionado em um estado de espera a um posterior pronunciamento definitivo do STF⁶⁷. Nesse sentido, o jurisdicionado é posto em uma situação em que a litigiosidade é amplificada, potencializando uma mera expectativa, em detrimento de a decisão do juiz ordinário resolver o litígio e lhe criar uma confiança legítima⁶⁸. Assim, Marinoni conclui que, não sem razão, “isto viola, de forma escancarada, a segurança jurídica, princípio concretizador do Estado de Direito”⁶⁹. Logo, a previsão constitucional que possibilita ao juiz ordinário prolatar decisão sobre a constitucionalidade de lei ou ato normativo, em controle difuso de constitucionalidade, estaria completamente esvaziada de sentido.

O prazo decadencial assinalado para a rescisão da decisão transitada em julgado é de dois anos, nos termos do art. 495 do CPC/1973, correspondente ao art. 975 do CPC/2015 que também introduz singela alteração ao dispor que o prazo contar-se-á a partir da última decisão no processo. Na análise do *leading*

⁶⁴ GOMES, A. R. *Coisa julgada tributária: cessação da eficácia e as repercussões das decisões do STF à luz do princípio da livre concorrência*. Curitiba: Juruá, 2014, p. 163.

⁶⁵ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, v. III, p. 1051.

⁶⁶ 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.

⁶⁷ MARINONI, L. G. *Coisa julgada inconstitucional*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 107.

⁶⁸ MARINONI, L. G. *Coisa julgada inconstitucional*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 107-108.

⁶⁹ MARINONI, L. G. *Coisa julgada inconstitucional*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 109.

case RE 730.462, Tema RG n. 733, o STF decidiu que a decisão em sede de controle de constitucionalidade não rescinde a anterior decisão transitada em julgado em sentido diverso. Assim, o STF definiu a seguinte tese:

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)⁷⁰.

Por sua vez, Teori Zavascki afirma que:

[...] as decisões tomadas em ações de controle concentrado *não produzem a automática desconstituição das relações jurídicas anteriores a elas contrárias*. [Nesse sentido,] para que se desfaçam tais relações, notadamente quando afirmadas por sentença judicial, *não basta que sejam incompatíveis com a Constituição*. O ajustamento das situações anteriores, portanto, quando a ele não se procedeu extrajudicialmente, terá de ser efetuado em processo próprio (ação desconstitutiva, anulatória ou, havendo sentença, rescisória)⁷¹. (grifos nossos)

Cabe destacar que a Lei n. 11.232/2005 introduziu no CPC/1973 a possibilidade de impugnação de *título executivo judicial* fundado em lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF (arts. 475-L, II, § 1º, e 741, parágrafo único). Na égide do CPC/2015, além da possibilidade de impugnação do *título executivo judicial* na fase de cumprimento de sentença, passou a ser prevista – no próprio capítulo do cumprimento definitivo da sentença – a possibilidade de ação rescisória contra a decisão exequenda transitada em julgado. Assim, quando o título executivo judicial estiver fundado em decisão contrária à posterior decisão do STF no controle de constitucionalidade, tanto no difuso quanto no concentrado, é possível rescindir a decisão exequenda transitada em julgado (arts. 525, III, §§ 12 a 15, e 535, III, §§ 5º a 8º, do CPC/2015).

O prazo para cabimento da referida ação começa a contar a partir do trânsito em julgado da decisão proferida pelo STF, cuja constitucionalidade é bastante questionável. Para Cândido Rangel Dinamarco e Bruno Vasconcelos Carrilho Lopes, essas normas ampliaram o prazo de cabimento da ação rescisória ao considerar o termo inicial a contar da data em que a decisão do STF transitar em julgado, revelando uma patente inconstitucionalidade, já que “dão ensejo à im-

⁷⁰ Tese definida no RE 730.462, rel. min. Teori Zavascki, P, j. 28-5-2015, *DJe* 177 de 9-9-2015, Tema n.733.

⁷¹ ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 129.

pugnação da decisão muitos anos após o trânsito em julgado, sem limitar o cabimento da ação rescisória à afronta a valores constitucionais de extrema relevância”⁷².

A possível argumentação pela aplicação por analogia das referidas normas à sentença meramente constitutiva, que declara a inexistência de relação jurídico-tributária, deve ser rechaçada. Porquanto, “o seu efeito opera instantaneamente, dentro do próprio processo de cognição, de modo a não reclamar ulterior execução da sentença”⁷³. Nessa ordem de ideias, “as crises das situações jurídicas e as de certeza são desde logo debeladas pela própria sentença [...], dando-se desde logo a tutela”⁷⁴. De modo contrário, “as de *adimplemento* perduram depois da sentença condenatória, e a tutela efetiva só poderá advir como fruto da execução forçada”⁷⁵. Portanto, ainda que haja entendimento pela constitucionalidade das referidas normas, elas não são aplicáveis extensivamente à sentença declaratória constitutiva.

No caso de serem consideradas aplicáveis extensivamente às sentenças declaratórias constitutivas – o que, repita-se, é desarrazoado –, ao menos em relação ao caso que envolve a CSLL há barreiras temporais, na medida em que “a lei que se aplica em questões processuais é a que vigora no momento da prática do ato formal”⁷⁶. Se a sentença está qualificada pela coisa julgada, em prestígio ao princípio da segurança jurídica e ao direito fundamental positivado na CF/1988 que a protege (art. 5º, XXXVI), a lei processual nova não poderá ser aplicada sobre ela, sobretudo para desconstituí-la.

Destarte, não há que se cogitar da rescisão automática da decisão proferida anteriormente, transitada em julgado. Portanto, as decisões proferidas pelo STF nos Temas RG n. 881 e 885 não entenderam pela rescisão automática da coisa julgada, como muitos portais jornalísticos, sem o rigor técnico, noticiaram.

Repisa-se que o prazo bienal para ajuizar a ação rescisória começa a contar a partir do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo. O prazo não começa a ser contado a partir da decisão do STF que posteriormente, em sede de controle direto, reconheceu a (in)constitucionalidade da relação jurídica tributária de trato continuado, como pretendem alguns.

Ademais, Walter Piva Rodrigues observa que, quando na ADI ou ADC há a mera rejeição dos pedidos, ou seja, não há uma declaração expressa em relação

⁷² DINAMARCO, C. R.; LOPES, B. V. C. *Teoria geral do novo processo civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 222.

⁷³ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 912.

⁷⁴ DINAMARCO, C. R.; LOPES, B. V. C. *Teoria geral do novo processo civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 24.

⁷⁵ DINAMARCO, C. R.; LOPES, B. V. C. *Teoria geral do novo processo civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 24.

⁷⁶ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 31.

ao dispositivo constitucional impugnado, “nada se altera no mundo fático jurídico, pois, a autoridade da coisa julgada em tais ‘processos sem lide’ não pode prejudicar nem beneficiar terceiros”⁷⁷.

3.2.2. Cessação dos efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas de trato continuado

Primeiramente, é imperioso estabelecer as diferenças entre os três tipos de espécies de relações jurídicas, que podem ser instantâneas, permanentes ou sucessivas. A primeira relação jurídica, refere-se ao fato gerador que não se repete no tempo, esgotando-se de imediato⁷⁸. Em outras palavras, somente atrai a incidência do conseqüente da norma jurídica tributária quando perfeitamente acabado, completo, tal como acontece no caso do imposto de transmissão por doação.

Por permanente, Teori Zavascki diz ser aquela relação jurídica “que nasce de um suporte de incidência consistente em fato ou situação que se prolonga no tempo”⁷⁹. Por sua vez, a relação jurídica sucessiva ou de trato continuado é uma relação jurídica, a qual denomino complexa, que conforma relações instantâneas e permanentes. Essa relação jurídica “nasce de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de maneira uniforme e continuada”⁸⁰.

O recurso extraordinário, como dito anteriormente, é o meio mais comum de uma determinada questão chegar à apreciação da Suprema Corte. Como já assinalado, os tribunais, pela maioria dos seus membros, podem declarar a inconstitucionalidade de determinada lei ou dispositivo, sem prejuízo de que a demanda seja posteriormente analisada pelo STF por meio do recurso extraordinário. Entretanto, pode acontecer de a decisão do tribunal não ser recorrida, assim como aconteceu na década de 1980 quando diversos contribuintes tiveram decisões favoráveis declarando a inconstitucionalidade da CSLL.

Desse modo, quando a sentença transitar em julgado, a sua eficácia vinculante será submetida à cláusula *rebus sic stantibus*⁸¹, o que significa dizer que a re-

⁷⁷ RODRIGUES, W. P. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 118.

⁷⁸ ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 111.

⁷⁹ ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 112.

⁸⁰ ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 112.

⁸¹ A cláusula *rebus sic stantibus* é uma cláusula de condição implícita, segundo a qual a coisa julgada produzirá seus efeitos enquanto as situações de fato e de direito se mantiverem íntegras, cujo rompimento acarreta a perda da força de lei que foi outrora conferido à sentença (ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 118).

lação jurídica de trato continuado poderá deixar de existir ou ser modificada por força de lei superveniente que altere o seu estado de direito, ou vice-versa – caso em que a relação jurídica que anteriormente foi declarada inexistente passará a existir⁸². Contudo, Barroso adverte que:

Transitada em julgado a decisão, isto é, não sendo mais impugnável por via de recurso, reveste-se ela da autoridade da coisa julgada. Sua eficácia subjetiva, no entanto, é limitada às partes do processo, sem afetar terceiros (CPC, art. 472). Por outro lado, o objeto da causa é demarcado pelo pedido formulado, não podendo o pronunciamento judicial estender-se além dele. Portanto, a eficácia objetiva da coisa julgada é limitada ao que foi pedido e decidido, sendo certo que é a parte dispositiva da sentença (CPC, art. 458), na qual se contém a resolução das questões postas, que recebe a autoridade da coisa julgada⁸³.

Hugo Machado de Brito Segundo, à luz dos ensinamentos de Cândido Rangel Dinamarco, faz uma diferenciação importante acerca da ação declaratória e da ação condenatória, qual seja: a de que a “declaração” na ação condenatória é fundamento da decisão e por isso não integra o dispositivo da sentença; enquanto na primeira a declaração compõe o dispositivo da decisão, revestindo-se dos efeitos e da autoridade da coisa julgada⁸⁴. Em seu desenvolvimento, a sentença declaratória possui efeitos mais prolongados no tempo, porquanto “envolvem todas as possíveis decorrências da relação jurídica declarada em seu dispositivo”⁸⁵; enquanto os efeitos da sentença condenatória (constitutiva negativa) são mais restritos, envolvendo, *v.g.*, “a desconstituição de um ato ou a condenação à restituição de valores”⁸⁶. A decisão proferida na ação declaratória projeta seus efeitos para o futuro, prolongando-se no tempo enquanto perdurar a situação de fato ou de direito que deu azo ao decisório. Nesse sentido, Humberto Theodoro Júnior afirma que:

A extensão da coisa julgada em Direito Tributário, destarte, tanto pode ficar restrita a um exercício, ou um lançamento, como pode estabelecer-se em caráter permanente para alcançar todo o desenrolar futuro da relação continuativa mantida entre o contribuinte e o Fisco. O que vai determinar uma ou outra extensão será a demanda retratada no pedido formulado no processo. Se a pretensão veio estribada numa razão de ordem permanente, a questão solucionada na sentença abrangerá, sem dúvida, a relação jurídica de trato

⁸² ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 122.

⁸³ BARROSO, L. R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 92.

⁸⁴ SEGUNDO, H. M. D. B. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 466.

⁸⁵ SEGUNDO, H. M. D. B. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 466.

⁸⁶ SEGUNDO, H. M. D. B. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 466.

continuado em sua dimensão duradoura. Caso contrário, se a controvérsia exposta pela parte cinge-se a um isolado ato de tributação, não haverá como estender a eficácia da sentença para atingir outros lançamentos, ainda que promovidos em termos iguais ao enfrentado, pelo julgamento pretérito⁸⁷.

A decisão de inconstitucionalidade no caso concreto, transitada em julgado, possui eficácia *inter partes*, ou seja, seus efeitos não irradiam contra todos. A resolução senatorial é forma típica da modificação do estado de direito. Eis que possui como conteúdo essencial – relativo à suspensão no todo ou em parte de ato normativo declarado inconstitucional – conferir eficácia *erga omnes* à decisão de inconstitucionalidade declarada pelo STF⁸⁸ no controle difuso.

De acordo com Gilmar Mendes, com o advento do controle abstrato de constitucionalidade não faz mais sentido a exigência de decisão pelo Senado Federal para a cessação da eficácia geral de lei ou dispositivo declarado inconstitucional em casos concretos. Por derradeiro, segundo ele, a resolução senatorial acabou sofrendo o que ele chama de obsolescência⁸⁹. Em suas palavras:

A resolução senatorial para a cessação da eficácia de lei que é declarada inconstitucional por meio do controle difuso ou concreto de constitucionalidade possui sua gênese na Constituição de 1934. Na Constituição Federal de 1988, ela é prevista no artigo 52, X. Contudo, a amplitude que foi conferida ao controle concentrado de constitucionalidade, assim como a possibilidade de suspensão da eficácia de leis liminarmente, fez com que a Resolução do Senado perdesse sua razão de ser. Assim, atualmente a única razão para a existência desse instituto é o seu aspecto histórico⁹⁰.

Por sua vez, Barroso também defende que a decisão do Pleno do Tribunal acerca da constitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, seja no controle incidental ou na ação direta, deve ter alcance geral⁹¹. Isso porque, segundo ele, com o advento da EC n. 16/1965, que introduziu o controle abstrato de constitucionalidade, a competência até então atribuída ao Senado “tornou-se um anacronismo”⁹².

⁸⁷ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 966.

⁸⁸ ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 122.

⁸⁹ MENDES, G. F. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*: estudos de direito constitucional (Série EDB). 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 753.

⁹⁰ MENDES, G. F. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*: estudos de direito constitucional (Série EDB). 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 753.

⁹¹ BARROSO, L. R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 94.

⁹² BARROSO, L. R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 94.

Na Rcl 4.335, *e.g.*, o posicionamento do Ministro Gilmar Mendes é bastante claro ao afirmar que “se o Supremo Tribunal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de uma Emenda Constitucional”, então, por qual motivo “haveria a declaração de inconstitucionalidade, proferida no controle incidental, valer tão somente para as partes?”⁹³. O seu entendimento foi acompanhado pelo Ministro Eros Grau.

De outro modo, o Ministro Sepúlveda Pertence – assim como os Ministros Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Teori Zavascki, Marco Aurélio, Luís Roberto Barroso e a Ministra Rosa Weber – diverge quanto ao ponto que nos interessa até aqui, ao que ele chama de mutação constitucional. Embora ele concorde com a obsolescência da resolução senatorial, discorda quanto ao projeto de decreto de mutação constitucional engendrado, principalmente pelo Ministro Gilmar Mendes, por entender não ser necessário. Isso justifica-se, em suas palavras, porque:

A Emenda Constitucional 45 dotou o Supremo Tribunal de um poder que, praticamente, sem reduzir o Senado a um órgão de mera publicidade de nossas decisões, dispensa essa intervenção. Refiro-me, é claro, ao instituto da súmula vinculante, que a Emenda Constitucional 45, de 2005, veio a adotar depois de mais de uma década de tormentosa discussão. De tal modo que reproduzirei no meu voto, para efeitos didáticos, o dispositivo do vigente art. 102, §3º, que vincula, ele sim, a súmula vinculante, editada na conformidade da Lei de 2006, que a disciplinou. Vincula, nos termos da Constituição, sim, não apenas os tribunais, no que o eminente Ministro Gilmar Mendes, cada vez mais religioso, chama de efeitos transcendentais, mas este restrito aos tribunais que tenham de enfrentar a mesma questão de inconstitucionalidade. E tenho dúvidas se até aí seria vinculante, porque a dispensa da remessa ao Plenário da arguição de inconstitucionalidade não impede o tribunal inferior de alterá-la enquanto não dotada a jurisprudência do Supremo Tribunal do efeito vinculante, que, ou decorre, no nosso sistema, de decisões nos processos objetivos de controle direto, ou decorrerá da adoção solene, pelo Tribunal, da súmula vinculante. Esta, sim, vinculante de todos os demais órgãos do Poder Judiciário, salvo o próprio Supremo Tribunal, e dos órgãos da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal⁹⁴.

Todavia, da leitura do art. 103-A, que instituiu a súmula vinculante, é requisito necessário à sua aprovação que o seu conteúdo tenha sido alvo de *reiteradas* decisões sobre a matéria constitucional debatida, não bastando apenas uma decisão, mas várias que possam justificar a sua edição.

⁹³ BRASIL. Rcl 4.335, rel. Gilmar Mendes, TP, j. 20-3-2014, *DJe*-208, divulg 21-10-2014, public 22-10-2014, ement vol-02752-01, p. 1.

⁹⁴ BRASIL. Rcl 4.335, rel. Gilmar Mendes, TP, j. 20-3-2014, *DJe*-208, divulg 21-10-2014, public 22-10-2014, ement vol-02752-01, p. 1.

A questão relacionada à cessação dos efeitos da coisa julgada foi apreciada pela Suprema Corte nos Temas RG n. 881 e 885. No segundo tema foi debatido se a decisão superveniente do STF em recurso extraordinário com repercussão geral cessa, automaticamente, os efeitos futuros de coisa julgada formada em sentido oposto. Em seu voto, o relator Ministro Roberto Barroso consignou o entendimento de que “as decisões proferidas em recursos extraordinários com repercussão geral e as proferidas em controle concentrado gradativamente têm adquirido os mesmos efeitos”⁹⁵. Nessa esteira, ele afirmou ser necessário a Corte reconhecer que a declaração de inconstitucionalidade – no recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida – possui efeito vinculante e *erga omnes*, igualmente às ações de controle abstrato. Nessa ordem de ideias, o ministro adotou a teoria da abstrativização e o posicionamento de que a resolução do Senado tem função meramente de dar publicidade à decisão do STF.

Levantando-se contra essa doutrina, Misabel Derzi, Valter Lobato e Tiago Teixeira⁹⁶ há um tempo já afirmavam que “as decisões em recursos extraordinários, submetidos ao procedimento dos repetitivos [ou repercussão geral], não configuram”, como querem fazer acreditar os ilustres ministros, “um instituto para modificação ou anulação dos efeitos materiais ou formais de coisa julgada anterior”⁹⁷.

No magistério da melhor doutrina processualista, a sentença à qual pode-se alcinhar de “sentença determinativa” e que – na relação jurídica de trato continuado – baseia-se na situação em que se encontra, possui a eficácia projetada para o futuro⁹⁸. Dessa maneira, quando há modificação fática ou jurídica que justificaram a prolação da sentença à época, a eficácia da coisa julgada – “projetada para o futuro” – há de cessar⁹⁹. Segundo Elpídio Donizetti, trata-se de uma exceção à regra¹⁰⁰. Contudo, ressalta-se que a eficácia não cessa automaticamente, sendo necessário que a parte interessada, quando a mudança jurídica ocorre em sede de controle difuso de constitucionalidade, maneje uma ação revisional¹⁰¹.

⁹⁵ RE 955.227, rel. Roberto Barroso, TP, j. 8-2-2023, Processo Eletrônico Repercussão Geral – Mérito *DJe-s/n*. divulg 28-4-2023, public 2-5-2023.

⁹⁶ DERZI, M. D. A. M.; LOBATO, V. D. S.; TEIXEIRA, T. C. Da coisa julgada como direito fundamental constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização. In: MATA, J. C. D.; BERNARDES, F. C.; LOBATO, V. D. S. *Tributação na sociedade moderna*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, v. II, Cap. 10, p. 185.

⁹⁷ DERZI, M. D. A. M.; LOBATO, V. D. S.; TEIXEIRA, T. C. Da coisa julgada como direito fundamental constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização. In: MATA, J. C. D.; BERNARDES, F. C.; LOBATO, V. D. S. *Tributação na sociedade moderna*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, v. II, Cap. 10, p. 185.

⁹⁸ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 965.

⁹⁹ JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I, p. 965.

¹⁰⁰ DONIZETTI, E. *Curso didático de direito processual civil*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 739.

¹⁰¹ SEGUNDO, H. M. D. B. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 473.

Para Hugo de Brito Machado Segundo¹⁰², excetua-se dessa regra quando a decisão no recurso extraordinário ocorrer sob o rito de repercussão geral. Essa foi a tese adotada pelo STF. Para Heleno Taveira Torres¹⁰³, por sua vez, a cessação automática é incabível, sendo necessário mover ação revisional pela parte interessada, ainda que se trate de decisão em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida. Segundo o Ministro Dias Toffoli¹⁰⁴, as decisões em recurso extraordinário sob o rito de repercussão geral vinculam apenas o Poder Judiciário. Ademais, a sua eficácia transcende para os processos e recursos que estão *pendentes de julgamento*. Na ADC 49, o relator Ministro Edson Fachin¹⁰⁵ – na fundamentação para conhecer da ADC – justificou que a matéria ali versada, embora já tivesse sido analisada em sede de repercussão geral, essa decisão “não tem eficácia geral e vinculante da decisão em controle concentrado”. Portanto, situação diversa é a que acontece no controle abstrato e com a edição de súmula vinculante, que vinculam além do Poder Judiciário, a administração pública e sua eficácia atinge toda a sociedade.

Não se nega, contudo, que a decisão em repercussão geral altera o estado de direito. Mas discorda-se aqui que a sua eficácia seja capaz de cessar automaticamente os efeitos da coisa julgada e que seja *erga omnes*. Quanto à eficácia geral das decisões em repercussão geral, Luiz Guilherme Marinoni já se manifestou a respeito:

[...] o precedente constitucional, ou mesmo a eficácia vinculante que lhe diz respeito, nada tem a ver com controle abstrato. Na verdade, estão a quilômetros do conceito de exclusão da lei do ordenamento jurídico ou mesmo de eficácia *erga omnes*, própria à decisão de inconstitucionalidade que exclui uma norma legal da ordem jurídica legislada¹⁰⁶.

É necessário lembrar que há duas situações distintas que podem acontecer: *i*) a superveniência de declaração de constitucionalidade, pelo STF, de ato normativo declarado inconstitucional anteriormente; e *ii*) a superveniência de declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, de ato declarado constitucional anteriormente. Ambas as situações em sede de controle difuso de constitucionalidade.

¹⁰² SEGUNDO, H. D. B. M. Jurisprudência defensiva se reflete em polêmicas sobre coisa julgada. *Conjur*, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-02/jurisprudencia-defensiva-reflete-polemicas-coisa-julgada>. Acesso em: 2 abr. 2023.

¹⁰³ TORRES, H. T. Limites à revisão de coisa julgada após decisão do Supremo Tribunal Federal. *Conjur*, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-03/consultor-tributario-limites-revisao-coisa-julgada-decisao-supremo>. Acesso em: 2 abr. 2023.

¹⁰⁴ BRASIL. RE 638.115 ED-ED, rel. Gilmar Mendes, TP, j. 18-12-2019, processo eletrônico *DJe*-113, divulg 7-5-2020, public 8-5-2020.

¹⁰⁵ BRASIL. ADC 49, rel. Edson Fachin, TP, j. 19-4-2021, processo eletrônico *DJe*-084, divulg 3-5-2021, public 4-5-2021.

¹⁰⁶ MARINONI, L. G. *Processo constitucional e democracia*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 1188.

Na primeira, não há participação do Senado Federal por meio da resolução senatorial, pois a decisão convalidou a constitucionalidade do ato normativo debatido. Na segunda situação, de outro modo, a suspensão da execução, no todo ou em parte, da lei declarada inconstitucional depende de ato do Senado Federal. Logo, enquanto a mudança da situação jurídica da primeira impõe a necessidade do manejo da ação revisional, a segunda possui eficácia *erga omnes*, conferindo, a partir da vigência da resolução senatorial, ineficácia aos efeitos futuros da coisa julgada e dispensando a via judicial. Ainda há uma terceira hipótese que é a edição de súmula vinculante que independentemente do resultado conferirá efeito vinculante ao entendimento exarado pela Corte Superior e que poderá atingir a eficácia da norma jurídica. Consequentemente cessará os efeitos da decisão anterior transitada em julgado em sentido oposto.

Em relação à decisão na ação direta, seja pela inconstitucionalidade ou constitucionalidade do ato normativo, a própria Constituição lhe confere eficácia *erga omnes* e efeito vinculante (CF/1988, art. 102, § 2º). Nesse cenário, em relação às sentenças anteriores – cuja coisa julgada se formou e que tenham apreciado relações jurídicas de trato continuado –, a decisão proferida na ação de controle concentrado de constitucionalidade é capaz de atingir automaticamente os seus efeitos futuros, semelhantemente à resolução senatorial¹⁰⁷, o que, salvo melhor juízo, prescinde do manejo de ação revisional pela parte interessada.

Gustavo Sampaio Valverde afirma que a declaração proferida pelo STF na ação direta de inconstitucionalidade é capaz de alterar o estado de direito, haja vista que, nesse caso, a própria ordem jurídica é alterada¹⁰⁸. Ato contínuo, “com base nessa declaração do STF, o sistema jurídico passa a operar de uma maneira diferente no processamento dos novos fatos sociais que venham a ocorrer, pois a lei inconstitucional não mais integra o repertório de elementos do sistema”¹⁰⁹. A declaração de constitucionalidade, seja no controle abstrato ou difuso, não altera o estado de direito, sendo incabível, para o autor, a ação revisional¹¹⁰. Esse último entendimento, contudo, parece equivocado. Embora a declaração de constitucionalidade ratifique a eficácia da lei no sistema jurídico, há uma alteração no estado de direito da *lex specialis* formada pela coisa julgada. Isso porque a decisão se fundou sobre a inconstitucionalidade da lei. Esse nexos causal deixa de existir quando o STF proclama a constitucionalidade dessa mesma lei. Nessa lógica, é cabível a ação ou o pedido de revisão da sentença proferida anteriormente, a fim de fazer cessar os seus efeitos futuros.

¹⁰⁷ ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*: edição comemorativa de 15 anos. Brasília: Brasília Jurídica, 2005, p. 129.

¹⁰⁸ VALVERDE, G. S. *Coisa Julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 234.

¹⁰⁹ VALVERDE, G. S. *Coisa Julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 234.

¹¹⁰ VALVERDE, G. S. *Coisa Julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 235.

Hugo Machado de Brito Segundo leciona que a mudança jurisprudencial ocorrida por meio do controle concentrado de constitucionalidade possui efeito *erga omnes* e, por isso, dispensa qualquer outra formalidade, bastando apenas a publicação da decisão na imprensa oficial, a partir da qual cessarão os efeitos futuros da coisa julgada¹¹¹, sem prejudicar os efeitos até ali produzidos.

O Ministro Edson Fachin, em seu voto no Tema RG n. 881, manifestou o seguinte entendimento:

[...] firmo a convicção no sentido de que o juízo definitivo de constitucionalidade em escopo de ADI, ADO e ADC formado pelo Tribunal Pleno do STF possui aptidão para alterar o estado de direito de relação tributária de trato continuado, por força do art. 28 da Lei 9.868/1999, rompendo o silogismo original da sentença judicial transitada em julgada, à luz da cláusula *rebus sic stantibus*, de modo a fazer cessar os efeitos prospectivos da primeira decisão, a partir da publicação da ata de julgamento da ação de índole abstrata¹¹².

Luiz Guilherme Marinoni faz a seguinte indagação, que se enquadra para o que se debateu em ambos os temas de repercussão geral: a decisão e o precedente são suficientes para fazer cessar a eficácia da coisa julgada? A resposta dada pelo constitucionalista foi a seguinte:

[...] a declaração judicial da cessação da eficácia da coisa julgada é necessária porque a decisão de (in)constitucionalidade, assim como o precedente constitucional, não são suficientes, por si, para fazer cessar a eficácia da coisa julgada, *do mesmo modo que uma lei não é*. Quando um novo dispositivo legal, e, portanto, também uma decisão de (in)constitucionalidade ou precedente constitucional, incidem sobre uma relação jurídica já definida com autoridade de coisa julgada material, *é necessária decisão judicial posterior* que reconheça a *pertinência e a suficiência da modificação do direito* para fazer cessar a eficácia da coisa julgada no tempo¹¹³.

Para o autor, qualquer mudança no estado de direito, ainda que a decisão constitucional tenha eficácia *erga omnes*, compete ao judiciário declarar a cessação dos efeitos da coisa julgada. Seja ela no controle abstrato ou difuso de constitucionalidade. Até mesmo quando houver mudança de lei.

Na tese fixada nos Temas RG n. 881 e 885 consta que deverá ser respeitada a irretroatividade, anterioridade anual e a noventena. Quanto ao ponto, não há reparos a se fazer. Contudo, erroneamente os ministros da Suprema Corte decidiram pela não modulação dos efeitos da decisão, mesmo existindo razões de

¹¹¹ SEGUNDO, H. M. D. B. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 472.

¹¹² RE 949.297, rel. Edson Fachin, rel. p/ Ac. Roberto Barroso, TP, j. 8-2-2023, Processo Eletrônico Repercussão Geral – Mérito *DJe-s/n.*, divulg 28-4-2023, public 2-5-2023.

¹¹³ MARINONI, L. G. *Processo constitucional e democracia*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 1183.

segurança jurídica suficientes para ensejar a modulação dos efeitos da decisão. Isso porque o STF em diversas outras ocasiões já havia se manifestado que os limites objetivos da coisa julgada era questão infraconstitucional¹¹⁴. Nessa esteira, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) também já havia julgado o tema relacionado à coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato continuado. Trata-se do Tema Repetitivo n. 340¹¹⁵.

Na ocasião, os ministros do STJ entenderam que a superveniente decisão do STF em sentido oposto à decisão transitada em julgado não poderia alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada. Havia expectativa por parte do contribuinte de que a decisão a seu favor, transitada em julgado, continuaria produzindo eficácia no tempo. Nessa ordem de ideias, a não modulação da decisão do STF, além de ter colocado em xeque a segurança jurídica, violou a proteção da confiança legítima do contribuinte em relação ao próprio judiciário. Observa-se que o destaque feito pelo Ministro Edson Fachin foi justamente para debater melhor sobre esse ponto em específico, cuja hipótese de modulação foi levemente rechaçada.

Considerações finais

Conforme demonstrado, os limites objetivos da coisa julgada sempre foram objeto de discussão tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Sobretudo no que se refere à cessação da sua eficácia em razão de posterior decisão proferida pelo STF em sentido contrário. Diante dos posicionamentos tratados, é possível tecer algumas conclusões.

- a) As relações jurídicas de trato continuado são complexas, porquanto são compostas de relações jurídicas instantâneas e sucessivas. Isso acontece porque os fatos geradores instantâneos se repetem ao longo do tempo, de forma homogênea.
- b) Boa parte do debate doutrinário e jurisprudencial se originou na eficácia geral das decisões do STF para justificar a cessação automática ou não da coisa julgada em matéria tributária.

¹¹⁴ Ag. Reg. no RE 473.715/CE, rel. Min. Carlos Britto, 1ª T., *DJe* 25-5-2007; Ag. Reg. no RE 473.214/CE, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª T., 23-5-2008; Eds no RE 508.787/RN, rel. Min. Rosa Weber, 1ª T., *DJe* 11-9-2012; Ag. Reg. no AI 832.221/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª T., *DJe* 26-10-2012; Ag. Reg. no RE com Agravo 727.207/SC, rel. Min. Teori Zavascki, 2ª T., *DJe* 10-9-2013.

¹¹⁵ Tese Fixada: “Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade” (BRASIL. Tema Repetitivo n. 340. *STJ*, 2011).

- c) O controle concentrado de constitucionalidade, objeto do Tema RG n. 881, possui por disposição constitucional própria eficácia geral, sendo reforçado, ainda mais, pelo efeito vinculante.
- d) Assim, a superveniente declaração de (in)constitucionalidade, pela via principal, de determinada lei que conforma uma relação jurídica de trato continuado, cessa os efeitos da coisa julgada que se formou na via incidental sem que seja necessário o manejo de ação revisional. Todavia, em prestígio ao princípio da segurança jurídica, a decisão não desconstitui automaticamente os efeitos passados da coisa julgada, direito fundamental consagrado pela CF/1988.
- e) Em relação ao controle difuso de constitucionalidade, objeto do Tema RG n. 885, não é admissível que, a pretexto de mutação constitucional, seja dada interpretação diversa à literalidade do art. 52, X, da CF/1988. Ainda que a decisão se dê em sede de repercussão geral.
- f) A mutação constitucional, para extirpar da competência do Senado Federal a suspensão da execução de lei declarada inconstitucional na via incidental mostra-se bastante frágil, haja vista a impossibilidade de fugir do seu significado semântico. Ora, desvencilhar-se da literalidade do art. 52, X, da CF/1988 seria igualmente dizer que “A” e “Z” são a mesma coisa. É preciso reforçar que, se fosse o objetivo do constituinte reformador retirar tal poder do Senado Federal, tê-lo-ia feito na própria EC n. 45/2004.
- g) No entanto, como demonstrado, a tese vencedora no julgamento do Tema RG n. 885 foi a da abstrativização do controle difuso e, em consequência, da mutação constitucional quanto ao art. 52, X, da CF/1988, o que relega ao Senado Federal o papel de dar mera publicidade à decisão proferida pelo STF na via incidental.
- h) Discorda-se, aqui, de que a repercussão geral possui eficácia *erga omnes*, como no caso do controle concentrado. A tese fixada se aplica aos processos e recursos pendentes de julgamento e vincula, *a princípio*¹¹⁶, apenas os órgãos do Poder Judiciário. Desse modo, não seria capaz de cessar os efeitos da coisa julgada de trato continuado de imediato. A tese fixada na repercussão geral possui a capacidade de modificar apenas a situação de direito, sendo necessário, contudo, que a parte interessada realize um pedido de revisão da sentença para que o judiciário declare a cessação dos efeitos da coisa julgada.

¹¹⁶ As jurisprudências vinculantes também podem vincular a Administração Pública, caso haja lei dispondo assim, tal como ocorre no caso da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 19-A, III, da Lei n. 10.522/2002 e dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da mesma lei, regulamentados pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1/2014. Essa vinculação não é automática, pois somente ocorre após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nesse sentido.

- i) Para que o STF conferisse tamanho efeito à sua decisão, também foi implementada pela EC n. 45/2004 a súmula vinculante que atinge a eficácia da norma jurídica. No mesmo sentido é a resolução senatorial que suspende a execução de lei declarada inconstitucional e possui efeito *ex nunc*. Ambos prescindem de pedido de revisão da sentença, já que são detentores de eficácia geral.
- j) O entendimento fixado pelo STF é de que as suas decisões em ADI, ADC, ADO e no recurso extraordinário com repercussão geral cessam automaticamente os efeitos *pro futuro* da coisa julgada, devendo-se respeitar os princípios da irretroatividade, anterioridade anual e nonagesimal, conforme a espécie tributária.
- k) Os efeitos da decisão não foram modulados, mesmo havendo no âmbito da jurisprudência da própria Corte posicionamentos de que os limites objetivos da coisa julgada é matéria infraconstitucional. Em razão disso, o próprio STJ já se manifestou sobre o tema no repetitivo n. 340 pela não cessação dos efeitos da coisa julgada em razão de superveniente decisão do STF em sentido contrário.
- l) Ainda que se pretenda sustentar pela coisa julgada absoluta, de forma que ela também proteja as situações futuras, tal pretensão geraria grave violação aos princípios da livre concorrência, da isonomia e da justiça tributária, conferindo vantagem e tratamento desigual a quem não possui mais o direito que outrora possuía. Como se sabe, os direitos fundamentais não são absolutos, haja vista a supremacia do interesse público sobre o privado.
- m) Vale lembrar que o direito é dinâmico e fluído, porquanto é da sua natureza. A coisa julgada está vinculada à situação fática e jurídica em que se encontrava no momento em que foi prolatada a decisão definitiva. Nessa toada, a modificação da situação jurídica, ao lado da fática, é premissa para que a decisão anterior seja revista, sem, contudo, que a nova decisão retroaja os seus efeitos.
- n) Apesar de concordar com o posicionamento do STF em relação ao Tema RG n. 881, de que a decisão no controle abstrato ou concentrado de constitucionalidade é capaz de cessar automaticamente os efeitos da coisa julgada formada em sentido oposto, os efeitos da decisão deveriam ser modulados. Discorda-se quanto a cessação automática dos efeitos da coisa julgada decidida no Tema RG n. 885 pelas razões já expostas.
- o) O STF falhou em não modular os efeitos da sua decisão nos Temas RG n. 881 e 885, haja vista a existência de razões jurídicas suficientes para tanto, como as várias manifestações do STF sobre a questão relativa à coisa julgada ser matéria infraconstitucional, assim como o posicionamento já

exarado pelo STJ. Portanto, há clara violação à segurança jurídica e à proteção da confiança legítima do contribuinte.

Referências bibliográficas

- BARROSO, L. R. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BELEM, B. M. F. M. A função do Senado Federal no controle difuso de constitucionalidade. *Procuradoria de Goiás*. Disponível em: <https://www.procuradoria.go.gov.br/files/ArtigosPRO/Bruno/funsenadofederal.pdf>. Acesso em: 2 abr. 2023.
- BOBBIO, N. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2001.
- CABRAL, A. D. P. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais estáveis*. Salvador: JusPodivm, 2013.
- DELIGNE, M. D. S. P. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- DERZI, M. D. A. M.; LOBATO, V. D. S.; TEIXEIRA, T. C. Da coisa julgada como direito fundamental constitucional irreversível e a inaplicabilidade de sua flexibilização. In: MATA, J. C. D.; BERNARDES, F. C.; LOBATO, V. D. S. *Tributação na sociedade moderna*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, v. II.
- DINAMARCO, C. R.; LOPES, B. V. C. *Teoria geral do novo processo civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- DONIZETTI, E. *Curso didático de direito processual civil*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- FERNANDES, B. G. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. Bahia: JusPodivm, 2020.
- GOMES, A. R. *Coisa julgada tributária: cessação da eficácia e as repercussões das decisões do STF à luz do princípio da livre concorrência*. Curitiba: Juruá, 2014.
- GRINOVER, A. P. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016.
- JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 50. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, v. III.
- JÚNIOR, H. T. *Curso de direito processual civil*. 62. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, v. I.
- KELSEN, H. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, 7ª tir.
- LIEBMAN, E. T. *Limites da coisa julgada em matéria de imposto*. São Paulo: Saraiva & CIA – Livraria Acadêmica, 1947.
- LIEBMAN, E. T. *Eficácia e autoridade da sentença*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- MARINONI, L. G. *Coisa julgada inconstitucional*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

- MARINONI, L. G. *Processo constitucional e democracia*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.
- MARINONI, L. G.; ARENHART, S. C.; MITIDIERO, D. *Novo curso de processo civil [livro eletrônico]: teoria do processo civil*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, v. I.
- MELLO, C. A. B. D. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MENDES, G. F. *Controle abstrato de constitucionalidade: ADI, ADC e ADO comentários à Lei n. 9.868/99 (Série EDB)*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MENDES, G. F. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional (Série EDB)*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, Série IDP, 2021.
- MENDES, G. F.; COELHO, I. M.; BRANCO, P. G. G. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- MENDES, P.; VALE, T. D. A eficácia temporal da coisa julgada nos Temas n. 881 e 885. *Conjur*, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-26/mendese-vale-eficacia-temporal-coisa-julgada>. Acesso em: 23 dez. 2022.
- NOGUEIRA, R. B. A coisa julgada em direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, 68, n. 1, 1 jan. 1973.
- RODRIGUES, W. P. *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- SEGUNDO, H. D. B. M. Jurisprudência defensiva se reflete em polêmicas sobre coisa julgada. *Conjur*, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-02/jurisprudencia-defensiva-reflete-polemicas-coisa-julgada>. Acesso em: 2 abr. 2023.
- SEGUNDO, H. M. D. B. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- TORRES, H. T. Limites à revisão de coisa julgada após decisão do Supremo Tribunal Federal. *Conjur*, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-03/consultor-tributario-limites-revisao-coisa-julgada-decisao-supremo>. Acesso em: 2 abr. 2023.
- VALVERDE, G. S. *Coisa Julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- ZAVASCKI, T. A. Coisa julgada em matéria constitucional: eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. In: *STJ Doutrina do Superior Tribunal de Justiça: edição comemorativa de 15 anos*. Brasília: Brasília Jurídica, 2005.

Referências legislativas

- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Planalto, 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 5 jan. 2022.

- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Planalto, 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 2 jan. 2023.
- BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). Planalto, 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 2 jan. 2023.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Planalto, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 jan. 2023.
- BRASIL. Código de Processo Civil de 1973. Planalto, 1973. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm. Acesso em: 2 jan. 2023.
- BRASIL. Código de Processo Civil de 2015. Planalto, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 2 jan. 2023.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 16, de 26 de novembro de 1965. Planalto, 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc16-65.htm. Acesso em: 2 jan. 2023.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004. Planalto, 2004. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 2 jan. 2023.
- BRASIL. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Planalto, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 5 jan. 2022.
- BRASIL. Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999. Planalto, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 5 jan. 2022.
- BRASIL. Lei n. 11.232, de 22 de dezembro de 2005. Planalto, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111232.htm. Acesso em: 23 dez. 2022.
- BRASIL. Lei n. 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Planalto, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111417.htm. Acesso em: 23 dez. 2022.
- BRASIL. Lei n. 11.418, de 19 de dezembro de 2006. Planalto, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111418.htm. Acesso em: 2 jan. 2023.
- BRASIL. Resolução do Senado Federal n. 11 de 4-4-1995. Senado Federal, 1995. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/561567>. Acesso em: 23 dez. 2022.

Referências jurisprudenciais

- BRASIL. Súmula 343. STF, 1963. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula343/false>. Acesso em: 23 dez. 2022.

- BRASIL. RE 146733/SP – SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. rel. Min. Moreira Alves, j. 29-6-1992, publicação: 6-11-1992, TP, *DJ* 6-11-1992. STF, 1992. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur107143/false>. Acesso em: 5 jan. 2022.
- BRASIL. RE 473.715, AgR, rel. Carlos Britto, 1ª T., j. 26-4-2007, *DJe*-023, divulg 24-5-2007, public 25-5-2007, *DJ* 25-5-2007, p.75, ement vol-02277-08, p. 1593, *RIP* v. 9, n. 43, 2007, p. 291-293, LEXSTF v. 29, n. 344, 2007, p. 263-267. STF, 2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur6614/false>. Acesso em: 21 abr. 2023.
- BRASIL. RE 473.214. AgR, rel. Joaquim Barbosa, 2ª T., j. 4-3-2008, *DJe*-092, divulg 21-5-2008, public 23-5-2008, ement vol-02320-04, p. 673. STF, 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur87455/false>. Acesso em: 21 abr. 2023.
- BRASIL. AI 832.221, AgR, rel. Joaquim Barbosa, 2ª T., j. 25-9-2012, Ac. eletrônico *DJe*-211, divulg 25-10-2012, public 26-10-2012. STF, 2012. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur217549/false>. Acesso em: 21 abr. 2023.
- BRASIL. RE 508.787 ED, rel. Rosa Weber, 1ª T., j. 26-6-2012, Ac. eletrônico *DJe*-178, divulg 10-9-2012, public 11-9-2012. STF, 2012. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur214245/false>. Acesso em: 21 abr. 2023.
- BRASIL. ARE 727.207, AgR, rel. Teori Zavascki, 2ª T., j. 27-8-2013, Processo Eletrônico *DJe*-177, divulg 9-9-2013, public 10-09-2013. STF, 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur241103/false>. Acesso em: 21 abr. 2023.
- BRASIL. Rcl 4.335, rel. Gilmar Mendes, TP, j. 20-3-2014, *DJe*-208, divulg 21-10-2014, public 22-10-2014, ement vol-02752-01, p. 1. STF, 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur281416/false>. Acesso em: 25 dez. 2022.
- BRASIL. RE 730.462. TP, rel. Min. Teori Zavascki, j. 28-5-2015, public 9-9-2015. STF, 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur318554/false>. Acesso em: 23 dez. 2022.
- BRASIL. RE 949.297 RG. TP, rel. Min. Edson Fachin, j. 24-3-2016, public 13-5-2016. STF, 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral8342/false>. Acesso em: 5 jan. 2022.
- BRASIL. RE 955.227 RG. TP, rel. Min. Roberto Barroso, j. 31-3-2016, public 27-4-2016. STF, 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral8262/false>. Acesso em: 5 jan. 2022.
- BRASIL. RE 638.115 ED-ED, rel. Gilmar Mendes, TP, j. 18-12-2019, Processo Eletrônico *DJe*-113 divulg 7-5-2020 public 8-5-2020. STF, 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752600169>. Acesso em: 2 abr. 2023.

- BRASIL. ADC 49, rel. Edson Fachin, TP, j. 19-4-2021, Processo Eletrônico *DJe-084*, divulg 3-5-2021, public 4-5-2021. STF, 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur445564/false>. Acesso em: 21 abr. 2023.
- BRASIL. RE 949.297 RG, rel. Edson Fachin, TP. STF, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em: 5 jan. 2023.
- BRASIL. RE 955.227 RG, rel. Roberto Barroso, TP. STF, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4945134>. Acesso em: 5 jan. 2023.
- BRASIL. Tema Repetitivo 340. STJ, 2011. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=340&cod_tema_final=340. Acesso em: 23 dez. 2022.