

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NOS PROCESSOS DE NATUREZA
TRIBUTÁRIA**

CLAYDE SIGNORETTI DE SOUZA

RIO DE JANEIRO

2023

A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NOS PROCESSOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA

Projeto de Monografia apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção de Bacharel em Direito.

Orientadora: Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

RIO DE JANEIRO

2023

CIP - Catalogação na Publicação

S578r Signorette de Souza, Clayde
A Relativização da Coisa Julgada nos Processos de
Natureza Tributária / Clayde Signorette de Souza. -
Rio de Janeiro, 2023.
58 f.

Orientadora: VANESSA Huckleberry Portella
Siqueira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Coisa Julgada. 2. Controle de
Constitucionalidade. 3. Segurança Jurídica. 4.
Isonomia. 5. Modulação de Efeitos. I. Huckleberry
Portella Siqueira, VANESSA, orient. II. Título.

CLAYDE SIGNORETTI DE SOUZA

**A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA NOS PROCESSOS DE NATUREZA
TRIBUTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira**.

Data da Aprovação: ____/____/____.

Banca Examinadora:

Vanessa Huckleberry Portella Siqueira

Orientador

Co-orientador (Opcional)

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2023

RESUMO

O presente trabalho apresenta a questão da relativização da coisa julgada nos processos de natureza tributária. O tema se encontra altamente débito no meio jurídico, tendo em vista o julgamento dos Temas 881 e 885 por parte do Supremo Tribunal Federal, o qual determinou a quebra imediata decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade, quando sobrevier decisão modificativa na via do controle concentrado. Considerando o histórico jurisprudencial e todos ensinamentos da doutrina constitucional e processualista, relativizar o instituto da coisa julgada é que depende de situações discriminadas em rol taxativo, a luz do princípio da segurança jurídica, Deste modo, a relativização ora estudada merecer ser analisada com cautela à luz do ordenamento jurídico atual e das condições fáticas que permeia o direito tributário, a fim de que haja, também, garantia dos direitos fundamentais do contribuintes, sobretudo os princípio da isonomia, da capacidade contributiva e da livre concorrência.

Palavras-chave: Controle de Constitucionalidade. Segurança Jurídica. Coisa Julgada. Tema 881 e 885 STF. Isonomia. Capacidade Contributiva. Livre Concorrência. Modulação de Efeitos. Ação Rescisória. Anterioridade.

ABSTRACT

The present work presents the issue of the relativization of res judicata in tax proceedings. The subject is highly debited in the legal environment, in view of the judgment of Themes 881 and 885 by the Federal Supreme Court, which determined the immediate break of decisions handed down in diffuse control of constitutionality, when a modifying decision prevails in the way of concentrated control. Considering the jurisprudential history and all the principles of the constitutional and procedural doctrine, relativizing the res judicata is what depends on situations discussed in an exhaustive list, in the light of the principle of legal certainty. in the light of the current legal system and the factual conditions that permeate tax law, so that there is also a guarantee of the fundamental rights of taxpayers, especially the principles of isonomy, ability to contribute and free competition.

Keywords: Constitutionality Control. Legal Security. Thing judged. Theme 881 and 885 STF. Isonomy. Contributory Capacity. Free competition. Modulation of Effects. Termination Action. Priority.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
CAPÍTULO 1 - O INSTITUTO DA COISA JULGADA.....	6
1.1 COISA JULGADA FORMAL	6
1.2 COISA JULGADA MATERIAL	7
1.3 LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA	9
1.4 LIMITES SUBJETIVOS DA COISA JULGADA	9
1.5 EFICÁCIA PRECLUSIVA DA COISA JULGADA	10
CAPÍTULO 2 - CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.....	12
2.1 CONTROLE DIFUSO OU CONCRETO.....	12
2.2 CONTROLE ABSTRATO OU CONCENTRADO	13
CAPÍTULO 3 - MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS	14
3.1 CONCEITO	14
3.2 PRINCIPAIS CASOS	15
CAPÍTULO 4 - HIPÓTESES PROCESSUAIS DE DESCONSTITUIÇÃO DA COISA JULGADA.....	18
4.1 AÇÃO RESCISÓRIA	19
4.2 QUERELA NULLITATIS	23
CAPÍTULO 5 - BASE PRINCIPIOLÓGICA.....	25
5.1 SEGURANÇA JURÍDICA.....	25
5.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	27
5.3 ANTERIORIDADE	28
5.4 ISONOMIA.....	32
5.5 LIVRE CONCORRÊNCIA.....	34
5.6 PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE	36
5.7 TESTE DE PROPORCIONALIDADE ENTRE PRINCÍPIOS	39
CAPÍTULO 6 - RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA.....	42
6.1 TEMAS 881 885 DO STF	44
6.2 IMPACTOS A PARTIR DA DECISÃO NOS TEMAS 881 E 885.....	51
CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS.....	54

INTRODUÇÃO

O conceito de coisa julgada é um tema amplamente desenvolvido nas doutrinas processualistas, e possui aplicabilidade pacífica dentre os juízos nacionais, os quais estabelecem categoricamente a delimitação da matéria decidida, seja no campo material ou formal. Além disso, esta qualidade atribuída às decisões judiciais é de suma importância na efetiva garantia ao princípio da segurança jurídica e estabilidade do cenário forense.

Cumprido ressaltar, também, que o sistema jurídico pátrio buscou uniformizar seus precedentes, de modo a respeitar decisões anteriormente proferidas por magistrados a respeito de um mesmo assunto. Nesse sentido, a Emenda Constitucional 45/2004 adotou o mecanismo das Súmulas Vinculantes, as quais possuem caráter normativo dentre um tema controvertido e que se aproxima bastante da tradição jurídica da Common Law, cuja característica marcante é a prevalência dos precedentes em relação a legislação em vigor.

Ocorre que, atualmente, se insurge atualmente uma nova temática envolvendo os limites da coisa julgada em processos de natureza tributária, isto porque o Supremo Tribunal Federal vem aplicando a denominada modulação de efeitos quando do julgamento a respeito da constitucionalidade de alguns tributos. Inobstante, também em sede de análise do Tribunal Constitucional, há no momento discussão acerca da relativização da coisa julgada em tributos declarados inconstitucionais, isto é, em total desacordo com a legislação e jurisprudência vigentes, busca-se a quebra do trânsito em julgado e, conseqüentemente, a quebra da segurança jurídica no cenário tributário nacional.

Desta feita, o presente estudo irá se debruçar sobre importantes julgados do Órgão de Cúpula do Judiciário em que houve modulação de efeitos das decisões julgadas inconstitucionais, bem como da relativização da coisa julgada em feitos tributários, e o impacto que estas geram nos direitos dos contribuintes. Ato contínuo, a pesquisa tomará por base de estudo não apenas julgados a respeito do tema, mas também literatura doutrinária e matérias jornalísticas que façam direta menção ao mecanismo da coisa julgada e da insegurança jurídica enquanto princípios previstos na Constituição Federal.

CAPÍTULO 1 - O INSTITUTO DA COISA JULGADA

1.1 COISA JULGADA FORMAL

O instituto da coisa julgada em sua acepção formal se trata da impossibilidade de modificação da sentença no mesmo processo, após o respectivo trânsito em julgado, tendo em vista o caráter preclusivo dos recursos, de modo a impedir a tramitação *ad eternum* das demandas.

O ilustríssimo jurista Cândido Rangel Dinamarco define de forma pormenorizada esta espécie da *res iudicata*.

A coisa julgada formal é um dos dois aspectos do instituto da coisa julgada e opera exclusivamente no interior do processo em que se situa a sentença sujeita a ela. Tem, portanto, uma feição e uma missão puramente técnico-processuais. Toda e qualquer sentença é apta a receber a coisa julgada formal, porque todas elas têm o efeito programado de extinguir o processo e, quando nenhum recurso tem cabimento ou o cabível não é interposto, o processo se extingue por força dela e nenhuma outra se proferirá naquele processo.¹

Para o jurista Enrico Tullio Liebman (2006, p. 55), a coisa julgada formal é entendida como a imutabilidade da sentença em si, constituindo, pois, qualidade comum a toda a sentença e pressuposto lógico para a formação da coisa julgada material ou substancial. Ainda para o autor, a diferenciação entre coisa julgada formal e material gera importantes consequências “especialmente porque, enquanto toda a sentença são, sem dúvida, suscetíveis da primeira, conseguiriam, pelo contrário, a segunda somente a sentenças que acolhessem ou rejeitam a demanda no mérito².”

Deste modo, a coisa julgada formal refere-se apenas ao processo em que certa sentença foi proferida, não obstante que o objeto do julgamento venha a ser novamente discutido. É fenômeno intraprocessual que advém da impossibilidade de impugnação dentro de um processo, que foi extinto por uma decisão terminativa, isto é, sem análise de mérito.

Nas palavras do brilhante processualista Cândido Dinamarco toda e qualquer sentença está suscetível ao instituto ora em comento³.

¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. Capítulos de sentença. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

² LIEBMAN, E. T. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre coisa julgada. In: ALVIM, J. E. C. Ação Rescisória no Novo CPC: Teoria e Prática - Para o Dia a Dia, Exame da Ordem e Concursos de Acordo com as Reformas Introduzidas pelas Leis 13.256/2016 e 13.363/2016. Curitiba: Juruá, 2017.

³ DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil. 4. ed., vol. III, São Paulo: Malheiros, 2004

Toda e qualquer sentença é apta a receber a coisa julgada formal, porque todas elas tem o efeito programado de extinguir o processo e, quando nenhum recurso tem cabimento ou o cabível não é interposto, o processo se extingue por força dela e nenhuma outra se proferirá naquele processo.

Assim, a coisa julgada formal seria a última preclusão, porque com ela se encerraria a relação processual. A coisa julgada material, atuando fora do processo, não se enquadraria na ideia de preclusão. Uma vez, porém, que esta nada mais é do que um grau a mais imposto à coisa julgada formal, não é incorreto reconhecer à coisa julgada material a natureza de uma projeção da coisa julgada formal para além das fronteiras do processo encerrado. Assim, não haverá impropriedade na categorização da coisa julgada material como preclusão máxima, porque sua eficácia nada mais é do que uma ampliação quantitativa da coisa julgada formal, levando seus efeitos inibitórios a prevalecer, também, perante futuros processos.

Ainda sob este instituto, cumpre destacar que a formação da *res iudicata* de natureza formal não impede a propositura de nova ação por parte dos sujeitos abrangidos na demanda originária. Isto porque, havendo a prolação de decisão terminativa, a discussão de mérito poderá ser suscitada em nova ação, uma vez que na ação anterior a ausência de algum pressuposto processual impediu o regular curso do feito.

1.2 COISA JULGADA MATERIAL

Em contraponto com a sistemática apresentada acima, a coisa julgada em sua natureza material diz respeito ao conteúdo de mérito constante de uma decisão denominada definitiva. Nesta toada, a redação do art. 502 do Código Processo de Civil⁴.

Ante a definição legal desta acepção da *res iudicata* são evidenciados de pronto alguns efeitos imediatos, quais sejam, a imutabilidade e definitiva das sentenças de mérito. Nota-se que o próprio estatuto processual vigente elencou em seu artigo 487 as hipóteses de decisão de mérito.

Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

- I - acolher ou rejeitar o pedido formulado na ação ou na reconvenção;
- II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;
- III - homologar:
 - a) o reconhecimento da procedência do pedido formulado na ação ou na reconvenção;
 - b) a transação;

⁴ Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

e) a renúncia à pretensão formulada na ação ou na reconvenção.

Parágrafo único. Ressalvada a hipótese do § 1º do art. 332, a prescrição e a decadência não serão reconhecidas sem que antes seja dada às partes oportunidade de manifestar-se.

Nas palavras de LIEBMAN a coisa julgada material “é a qualidade da sentença e da sua eficácia, ou, mais propriamente, aquele particular aspecto da sua imutabilidade, que se refere também ao seu conteúdo e aos seus efeitos”⁵.

Desse modo, havendo provimento jurisdicional enquadrado em uma das hipóteses acima discriminadas não poderá haver abertura de nova discussão a respeito do tema seja no mesmo processual ou em qualquer outro, é o que se denomina, segundo DIDIER, de caráter extra/endo processual da coisa julgada material.⁶

Primeiramente, endo processual pois os efeitos da decisão transitada julgada afetarão diretamente os atores processuais ali envolvidos. Ato contínuo, seu caráter extraprocessual se verifica com o trânsito em julgada da decisão de mérito, uma vez que esta não poderá ser rediscutida perante o poder judiciário, constituindo por sua vez força de lei nos limites que foram discutidos.

Assim, a ocorrência da coisa julgada material impede a discussão daquela demanda julgada tanto no processo em que foi proferida a sentença de mérito como também em todo e qualquer outra demanda.

Desta feita, a apreciação desta questão impede caráter preliminar a ser verificado pelos juízes quando da análise de qualquer demanda, é o que leciona Alexandre Camara.⁷

[...] sua existência impede que o juiz exerça cognição sobre o objeto do processo. Trata-se, como se vê, de questão preliminar, que deve ser sempre apreciada (ou seja, deve o juiz, em qualquer processo, de ofício ou mediante provocação, verificar e existe coisa julgada material que impeça a apreciação do mérito a causa e caso exista tal impedimento processual, proferir sentença terminativa (CÂMARA, 2014, p. 527)

Por fim, outro requisito que se destaca na produção da *res iudicata* nesta natureza em questão é que decisão de mérito tenha sido proferido em cognição exauriente por parte do magistrado competente, de modo que decisões constantes de tutela antecipada ou tutela cautelar, tendo em vista seu caráter provisório, não ensejam a aplicação do instituto da coisa julgada

⁵ LIEBMAN, Enrico Tullio. (1984). Eficácia e autoridade da sentença. Buzaid, Alfredo. BENVINDO, Aires (trad. por). 3. ed. Rio de Janeiro: Forense.

⁶ DIDIER, Jr., Fredie. Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 20. ed. Salvador: Jus Podivm, 2018.

⁷ CÂMARA, A. F. Lições de Direito Processual Civil. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

material.

1.3 LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA

Entendem-se como limites objetivos da coisa julgada àqueles constantes da parte dispositiva das sentenças, de modo que estão protegidas pela imutabilidade e indiscutibilidade da decisão transitada em julgado, pois ali de fato houve a subsunção da norma ao caso concreto.

Atualmente, o estatuto processual vigente em seu art. 469 estabelece quais pontos se submetem à denominada coisa julgada.

Art. 469. Não fazem coisa julgada:

I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II – a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;

III – a apreciação de questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Nesse sentido, é possível notar que a coisa julgada em nosso ordenamento jurídico não se aplica aos motivos, a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença e a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Portanto, a classificação como limites objetivos da coisa julgada se dá em razão de sua restrição apenas enquanto permanecerem as mesmas circunstâncias fáticas e jurídicas da causa de pedir da ação, pois havendo alteração nestas a imutabilidade e indiscutibilidade da sentença prolatada não se estendem.

1.4 LIMITES SUBJETIVOS DA COISA JULGADA

Em contraponto com os limites objetivos da coisa julgada trazidos acima, que buscam saber qual parte das decisões efetivamente transita em julgado, os limites subjetivos buscam saber qual parte será beneficiada ou prejudicada pelo provimento jurisdicional final de uma ação.

Neste sentido, a coisa julgada subjetiva está intimamente ligada aos sujeitos processuais, de modo que apenas as partes integrantes da demanda é que são efetivamente alcançadas pela *res iudicata* de determinado feito.

Sob este viés, a redação o artigo 506⁸ do estatuto processual vigente é clara ao estabelecer os limites subjetivos deste instituto, bem como seus efeitos a terceiros estranhos ao processo originário.

Desta feita, nota-se que a coisa julgada fica limitada aos integrantes de demanda, não podendo prejudicar terceiros. Contudo, realizada uma interpretação a contrário sensu deste dispositivo, é possível depreender que terceiros não integrantes de demanda podem se beneficiar da coisa julgada formada em processo em que não figuraram como participantes.

Por fim, cumpre destacar que nos casos de sucessão (intervivos e mortis causa) e substituição processual os efeitos não restaram adstritos apenas aos atores processuais da origem, isto é, os sucessores e substitutos processuais poderão ser devidamente alcançados pelo instituto da coisa julgada.

1.5 EFICÁCIA PRECLUSIVA DA COISA JULGADA

O art. 508 do CPC/15 estabelece a chamada eficácia preclusiva da coisa julgada, uma vez que, após o trânsito em julgado da ação, todas as alegações ou defesas que porventura poderiam ser trazidas aos autos acabam por ser de pronto rejeitadas, sendo irrelevantes quaisquer provas trazidas a posteriori.

Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido.

Neste sentido leciona DIDIER JR⁹.

Ocorre que se torna preclusa a possibilidade de discutir o deduzido e torna-se irrelevante suscitar o que poderia ter sido deduzido (o dedutível); a coisa julgada cobre a res deducta e a res deducenda.

Seguindo este mesmo racional, a jurisprudência pacífica pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça determina a aplicação deste efeito preclusivo da coisa julgada, a teor do art. 508 do CPC.

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. COISA JULGADA. FATO SUPERVENIENTE. ALEGAÇÃO. MATÉRIA QUE PODERIA TER SIDO DEDUZIDA NA

⁸ Art. 506. Aos sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

⁹ JR, Fredie Didier. Curso de Direito Processual Civil . Salvador/BA: Editora Juspodivm, vol. II, 4ª ed., 2009.

FASE DE CONHECIMENTO. DEDUTÍVEL E DEDUZIDO. EFICÁCIA PRECLUSIVA DA COISA JULGADA. CPC/2015 , ART. 508 . PROVAS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7 /STJ. DECISÃO MANTIDA. 1. Não há omissão do acórdão que, em sede de cumprimento de sentença, deixa de examinar teses jurídicas que deveriam ser suscitadas na fase de conhecimento. 2. O art. 508 do CPC/2015 positivava a eficácia preclusiva da coisa julgada e o princípio do dedutível e do deduzido, enunciando que "[t]ransitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido". 3. No caso concreto, as teses de invalidade da convenção condominial e os fatos relacionados à suposta inexistência de aproveitamento, pelos imóveis do agravante, das áreas comuns do condomínio, são matérias que deveriam ser alegadas e examinadas na fase de conhecimento, agora pesando sobre tais questões o efeito preclusivo do trânsito em julgado da sentença condenatória. 4. Por sua vez, o reconhecimento da invalidade do estatuto condominial não configura fato novo superveniente à sentença. O vício formal da convenção é fato pretérito ao ajuizamento da ação de cobrança e poderia (rectius, deveria) ter sido alegado pelo ora agravante em sua peça de defesa. O ulterior trânsito em julgado da sentença anulatória apenas estabilizou a decisão que declarou uma situação preexistente, qual seja o defeito formal da convenção de condomínio. 5. O exame sobre documentos de outro processo judicial e dos fatos alegados pelo agravante, que afirma não utilizar das áreas comuns do condomínio, exige incursão sobre material fático-probatório dos autos, providencia vedada na instância especial a teor do que orienta a nota n. 7 da Súmula do STJ. 6. Agravo interno a que se nega provimento.¹⁰

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. LOCAÇÃO. NULIDADE DA FIANÇA. COISA JULGADA E EFICÁCIA PRECLUSIVA INSUPERÁVEIS. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. NÃO OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO VOLUNTÁRIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS INCIDENTES EX LEGE. DEVEDOR BENEFICIÁRIO DA GRATUIDADE DE JUSTIÇA. CONDIÇÃO SUSPENSIVA DE EXIGIBILIDADE. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. 1. O propósito recursal consiste em definir: i) a ocorrência de negativa de prestação jurisdicional; ii) a higidez da garantia fidejussória de locação, em virtude de ausência de vênias conjugais em aditivo de prorrogação; e iii) a exigibilidade dos honorários do art. 523 , § 1º , do CPC/2015 quando o devedor for beneficiário da gratuidade de justiça. 2. Verifica-se que o Tribunal de origem analisou todas as questões relevantes para a solução da lide, de forma fundamentada, não havendo que se falar em negativa de prestação jurisdicional. 3. As matérias de defesa deduzidas ou dedutíveis na fase de conhecimento ficam albergadas pela autoridade da imutabilidade e indiscutibilidade caracterizadoras da coisa julgada e sua eficácia preclusiva, nos termos do art. 508 do CPC/2015 (correspondente ao art. 474 do CPC/1973), ainda que porventura de caráter cogente, sendo insuscetíveis de discussão em sede de cumprimento de sentença, tal como a nulidade da fiança por ausência de vênias conjugais. 4. A obrigação de pagamento dos honorários advocatícios do art. 523 , § 1º , do CPC/2015 - de caráter sucumbencial - encontra-se sob condição suspensiva de exigibilidade quando o devedor for beneficiário da gratuidade de justiça, razão pela qual, embora efetivamente devida pelo executado (o que afasta, inclusive, eventual alegação de excesso de execução), não enseja a expropriação de bens do devedor enquanto subsistir a situação econômico-financeira que amparou a concessão da gratuidade. 5. Consoante interpretação que se faz do disposto no art. 98 , § 3º , do CPC/2015 , essa condição suspensiva limita-se ao prazo de 5 (cinco) anos (findo o qual a obrigação se extingue), contados a partir do momento em que se tornar certa a obrigação de pagamento da verba honorária, que, em cumprimento de sentença, ocorre com o advento do termo final do

¹⁰ STJ, Ag Int no AREsp 1.817.199, Quarta Turma, Min Rel. Antonio Carlos Ferreira, DJE 28.05.2021

prazo de pagamento voluntário (art. 523 , caput, do CPC/2015), ou com a preclusão da decisão que rejeitar ou acolher, no todo ou em parte, a impugnação ao cumprimento de sentença. 6. Recurso especial parcialmente provido.¹¹

Com efeito, nota-se que tal efeito preclusivo se relaciona diretamente com a natureza material da coisa julgada, visto que não poderão ser novamente discutidos argumentos de mérito já veiculados por decisão de mérito transitada em julgado.

CAPÍTULO 2 - CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

O denominado controle de constitucionalidade é entendido como a verificação da compatibilidade dos atos normativos em relação ao texto constitucional. Por sua vez, este instituto é dividido em duas acepções, sendo elas: controle prévio ou preventivo e controle posterior ou repressivo. Neste ponto, em virtude do tema no qual dedica-se o presente estudo, será desenvolvida apenas a temática do controle realizado a posteriori.

De acordo com os ensinamentos do i. Ministro Alexandre de Moares (MORAES, 2005, p. 627) “controlar a constitucionalidade significa verificar a adequação (compatibilidade) de uma lei ou de um ato normativo com a Constituição, verificando seus requisitos formais e materiais”.¹²

A partir do disposto acima, cumpre destacar que o controle realizado pela via jurisdicional se situa em um momento posterior ao de elaboração legislativa, e, portanto, dentre o denominado controle posterior de constitucionalidade.

Desse modo, o controle de constitucionalidade realizado no âmbito do Poder Judiciário também se ramifica em dois métodos, controle concentrado ou abstrato e controle difuso ou concreto.

2.1 CONTROLE DIFUSO OU CONCRETO

Entende-se como controle difuso de constitucionalidade aquele realizado por qualquer juízo ou Tribunal do Poder Judiciário, observadas as respectivas regras de competências dispostas ao longo da Carta Magna, bem como no estatuto processual vigente.

¹¹ STJ, REsp n. 1.990.562/SP, relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, julgado em 6/9/2022, DJe de 14/9/2022

¹² MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Ed. Atlas, 2005, p. 627

Desta feita, a análise por parte dos magistrados se restringe tão somente ao caso concreto, isto é, instado a se manifestar em determinada lide, eventual decretação de inconstitucionalidade produzirá efeitos apenas às partes integrantes do feito.

Nesta via, a parte que alegação eventual inconstitucionalidade busca somente provimento jurisdicional de se isentar, no caso concreto, do cumprimento de certa lei ou ato normativo, estes por sua vez incompatíveis com a Constituição Federal.

Contudo, cumpre ressaltar que tal lei ou ato normativo, após a caracterização de inconstitucionalidade no caso concreto, seguirá com sua eficácia plena, visto que no controle difuso a decisão possui caráter interpartes e com efeito *ex tunc*.

Sob essa perspectiva, o Professo Pedro Lenza explica e exemplifica o teor do controle difuso de constitucionalidade:

“O controle difuso verifica-se em um caso concreto, e a declaração de inconstitucionalidade dá-se de forma incidental (*incidenter tantum*), prejudicialmente ao exame do mérito.

Pede-se algo ao juízo, fundamentando-se na inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, ou seja, a alegação de inconstitucionalidade será a causa de pedir processual.¹³

Extraí-se, portanto, que o modelo em comento possui importante caráter na garantia aos ditames constitucionais ao longo de todo Poder Judiciário, uma vez que é de competência aos juízes e Tribunais de todas as graus proferirem decisões que declarem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em determinado caso.

2.2 CONTROLE ABSTRATO OU CONCENTRADO

Por sua vez, o controle abstrato ou concentrado de constitucionalidade denota instituto diametralmente ao visto acima, de modo que análise do conteúdo e compatibilidade de lei ou ato normativo é realizada unicamente por parte do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, referida análise acontece sem a existência de caso posto em juízo, e, para tanto, eventual decisão declaratória de inconstitucionalidade produzirá efeitos erga omnes.

Nesse sentido, é importante ressaltar que tal controle pode ser verificado em 05 situações,

¹³ LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. São Paulo: Saraiva, 2014.

sendo elas: Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI; Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC; Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF; Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão -ADO; e Ação Direta de Inconstitucionalidade Interventiva - IF.

Cada ação descrita acima possui procedimento e regulamentação própria, no entanto, todas se enquadram neste tópico e se destinam ao mesmo fim, qual seja realizar o controle abstrato de constitucionalidade realizado restritamente pelo Pretório Excelso.

Por fim, conforme disposto no próximo capítulo, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, poderá o STF determinar que essa decisão produza seus efeitos em momento diverso, isto é, a capacidade de restrição da eficácia temporal das decisões proferidas do Órgão de Cúpula do Judiciário em sede de controle de constitucionalidade.

Logo, embora aqui estejamos diante um controle realizado de forma abstrata, caberá ao STF, em cada caso, definir pela aplicabilidade ou não de modulação de efeitos de suas decisões.

CAPÍTULO 3 - MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS

3.1 CONCEITO

A sistemática da modulação de efeitos vem sendo amplamente utilizada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sobretudo em causas de natureza tributária, sob diversas alegações a depender do caso.

Inicialmente, o instituto veio a ser regulado no artigo da 27 da Lei 9.868/1999, e , posteriormente, no CPC/15 em artigo 927, §3º.

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Desse modo, a partir da leitura dos dispositivos transcritos, resta evidente, portanto, a possibilidade conferida ao STF de modular os efeitos temporais de suas decisões que venham a declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

Na seara do Direito Tributário, este institui possui extrema notoriedade, uma vez que sua aplicação vem ocorrendo reiteradas vezes, sendo o principal argumento a defesa aos cofres públicos e impedir maiores prejuízos ao erário. Em contrapartida, cabe aos contribuintes tão somente, suportar o ônus de exações indevidas, na medida em que essas tenham sua eficácia posteriormente cessada.

Contudo, vale destacar que aplicação de efeitos prospectivos das decisões em comento possui caráter estritamente excepcional e facultativo por parte do guardião da constituição, de modo que sua aplicação indiscriminada resulta em flagrante construtivismo judicial e violação expressa ao princípio constitucional da segurança jurídica.

3.2 PRINCIPAIS CASOS

O instituto da modulação de efeitos se apresenta como uma tentativa de minimizar os impactos e danos decorrentes de declaração de inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo.

Neste ponto, é de notório conhecimento que as demandas tributárias envolvem valores consideravelmente expressivos, e, portanto, qualquer decisão que venha limitar a possibilidade de cobrança tributária por parte do Fisco acarretará impacto direto na economia de todos os entes

federativos.

Desse modo, nesta tentativa de suavizar as perdas dos cofres públicos, o STF vem aplicando este instituto em alguns julgados, conforme discriminado a seguir.

O RE 574.706/PR (Tema 69), de relatoria da Ministra Carmem Lúcia, também conhecido por representar a tese do século ou Exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, representou vitória importantíssima aos contribuintes, haja vista a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços na base de cálculo de PIS/COFINS, sob o fundamento de que o montante recolhido a título do imposto não constitui receita ou faturamento da empresa contribuinte.

Neste caso, após a oposição de embargos de declaração da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, o STF determinou que fosse aplicada a modulação de efeitos, a fim de que a produção de efeitos do Acórdão ocorresse a partir de 15/03/2017, isto é, a data de sua publicação, ressalvadas ajuizadas até referida data.

O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).¹⁴

Extrai-se a partir deste entendimento que a modulação de efeitos neste recurso extraordinário se insurgiu, de acordo com entendimento do c. STF, como uma forma de amenizar os impactos no equilíbrio orçamentário e financeiro dos Estados, e ao sistema tributário como um todo.

Por outro lado, o direito de reaver o indébito pago pelos contribuintes restou amplamente limitado, em que pesa haja expressa ressalva às ações judiciais e requerimentos administrativos apresentados em data anterior a 15/03/2017.

¹⁴ STF, RE 574.706/PR, Rel. Min Luiz Fux, DJE 15.03.2017

O instituto do Diferencial de Alíquotas do ICMS ou DIFAL é importante ferramenta utilizada para equilibrar a arrecadação do imposto mencionado entre as unidades federativas brasileiras, uma vez o grande fluxo na circulação de mercadorias gerava concentração econômico-financeira nas mãos dos estados de origem.

Nesse sentido, no ano de 2015 foi editada a Emenda Constituição 87/2015 responsável por prever a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no texto constitucional, bem como a proporção de valores destinadas aos estados de origem e destino das mercadorias transitadas.

Contudo, em que pese tenha sido utilizado o instrumento normativo correto para aplicação deste instituto, a regulamentação de normas gerais em matérias tributária pressupõe a edição de Lei Complementar sobre o assunto, conforme disposto no art. 146 da Carta Magna de 1988.

Com efeito, quando do julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1.093) o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese *“cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”*.

Desse modo, sob fundamento de que os estados encontrariam dificuldades financeiras a partir do impacto causado pela respeitável decisão, o fenômeno da modulação de efeitos foi novamente aplicado, de modo que sua eficácia se iniciou apenas no ano de 2022.

Nesta toada, segue abaixo ementário proferido no caso em questão, onde é possível notar expressamente a aplicação do instituto da modulação de efeitos, a fim de que pudessem o Poder Legislativo editasse a respectiva Lei Complementar nos moldes do art. 146 da CRFB/88.

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.093 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, por maioria, foi fixada a seguinte tese: "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais", vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto

no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio (Relator), que não modulava os efeitos da decisão. Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Plenário, 24.02.2021¹⁵

Resta evidente, mais uma vez, a utilização deste instrumento de modulação em suas decisões por parte do Pretório Excelso, de modo a proteger os impactos nos cofres públicos. No entanto, não é sempre que esse posicionamento é adotado, e, em algumas situações, o caráter excepcional deste instituto é trazido à baila, e, portanto, realizada proteção aos contribuintes, conforme exposto abaixo.

O julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 504.169/RJ exemplifica os exatos termos dispostos no art. 27 da Lei 9.868/99, isto é, a modulação de efeitos será aplicada apenas e tão somente nos casos de excepcional interesse social ou na proteção da segurança jurídica.

Para tanto, o Guardião da Constituição, ao ser instado a se manifestado acerca da possibilidade de glosa de tributo em norma que afronta o termo constitucional, determinou que a aplicabilidade da decisão possuiria efeito imediato, conforme ementário abaixo destacado.

TRIBUTO - DESARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL - PRONUNCIAMENTO JUDICIAL - EFICÁCIA PROSPECTIVA - INADEQUAÇÃO. A fixação de efeito prospectivo a decisão no sentido de glosa de tributo disciplinado em norma não compatível com a Constituição implica estímulo à edição de leis à margem da Carta da República, visando à feitura de caixa, com o enriquecimento ilícito por parte do Estado - gênero-, em detrimento dos contribuintes no que há arcam com grande carga tributária.¹⁶

Desta feita, os diferentes julgados aos quais foram citados neste tópico possuem o condão de ilustrar no mundo dos fatos a temática abordar, e, sobretudo, demonstrar os fundamentos utilizados pelos ilustríssimos ministros ao se referir a proteção da segurança jurídica e excepcional interesse social.

CAPÍTULO 4 - HIPÓTESES PROCESSUAIS DE DESCONSTITUIÇÃO DA COISA JULGADA

¹⁵ STF, RE 1.287.019/DF, Rel. Min.Marco Aurélio, DJE 24.02.2021.

¹⁶ STF, Ag. Reg. no Ag. Ins. 502.557-2 RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJE 12.12.2008.

4.1 AÇÃO RESCISÓRIA

Embora tenha sido frisada acima a imutabilidade e indiscutibilidade das decisões transitadas em julgado, é necessário pontuar aqui a possibilidade de reapreciação de certas decisões por meio de ação rescisória enquanto instrumento apto a superar a coisa julgada.

A ação rescisória é um instituto processual cuja função é desconstituir a *res iudicata* que tenha se formado com um dos vícios descritos no art. 966 do CPC/15, sendo eles.

Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;

II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;

III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV - ofender a coisa julgada;

V - violar manifestamente norma jurídica;

VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;

VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

§ 1º Há erro de fato quando a decisão rescindenda admitir fato inexistente ou quando considerar inexistente fato efetivamente ocorrido, sendo indispensável, em ambos os casos, que o fato não represente ponto controvertido sobre o qual o juiz deveria ter se pronunciado.

§ 2º Nas hipóteses previstas nos incisos do caput, será rescindível a decisão transitada em julgado que, embora não seja de mérito, impeça:

I - nova propositura da demanda; ou

II - admissibilidade do recurso correspondente.

§ 3º A ação rescisória pode ter por objeto apenas 1 (um) capítulo da decisão.

§ 4º Os atos de disposição de direitos, praticados pelas partes ou por outros participantes do processo e homologados pelo juízo, bem como os atos homologatórios praticados no curso da execução, estão sujeitos à anulação, nos termos da lei.

§ 5º Cabe ação rescisória, com fundamento no inciso V do caput deste artigo, contra decisão baseada em enunciado de súmula ou acórdão proferido em julgamento de casos repetitivos que não tenha considerado a existência de distinção entre a questão discutida no processo e o padrão decisório que lhe deu fundamento. (Incluído pela Lei nº 13.256, de 2016) (Vigência)

§ 6º Quando a ação rescisória fundar-se na hipótese do § 5º deste artigo, caberá ao autor, sob pena de inépcia, demonstrar, fundamentadamente, tratar-se de situação

particularizada por hipótese fática distinta ou de questão jurídica não examinada, a impor outra solução jurídica.

A luz destas hipóteses descritas em um rol taxativo, destaca-se que ação rescisória possui aspecto preponderante na garantia dos princípios do contraditório e ampla defesa, uma vez que possibilita a revisão de decisões de mérito de discussões judiciais sem afetar a segurança jurídica. Assim, nota-se que o objetivo desta ação autônoma não é meramente a rediscussão de algo trânsito em julgado, mas o respeito as normas constitucionais e processuais na medida em tenham sido violadas pelo julgador de determinada demanda.

De acordo com Barioni (apud WAMBIER et al., 2015, p. 2147)¹⁷, a ação rescisória é o meio próprio para desconstituir a decisão judicial transitada em julgado que apresente vícios graves e, sempre que possível, propiciar o rejuízo da causa.

Os brilhantes juristas Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart discriminam o que vem a ser instituo da coisa julgada e ao que se efetivamente propõe¹⁸.

“A decisão de recorrer ao instituto da coisa julgada parte da opção feita pelo legislador no sentido de fazer preponderar a segurança nas relações sociais sobre a chamada “justiça material”. Esta opção, porém, se efetivamente é dominante no processo civil atual (...), não representa uma alternativa abraçada incondicionalmente. Com efeito, há situações (excepcionalíssimas, aliás) em que tornar indiscutível uma decisão judicial por meio da coisa julgada, representa injustiça tão grave, e solução tão ofensiva aos princípios que pautam o ordenamento jurídico, que é necessário prever mecanismos de revisão da decisão transitada em julgado. (...) De fato, embora normalmente a coisa julgada sane todo e qualquer vício do processo em que operou, este defeito (que permite a utilização da ação rescisória) é tão grave que fazer vistas grossas seria altamente prejudicial à legitimidade do ordenamento jurídico e da prestação jurisdicional.”

Em relação a legitimidade para proposição, o art. 967 do CPC delimita de forma pormenorizada quais atores processuais poderão ajuizar tal ação.

Art. 967. Têm legitimidade para propor a ação rescisória:

I - quem foi parte no processo ou o seu sucessor a título universal ou singular;

II - o terceiro juridicamente interessado;

III - o Ministério Público:

a) se não foi ouvido no processo em que lhe era obrigatória a intervenção;

¹⁷ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DANTAS, Bruno, et al., coordenadores. Breves Comentários ao Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 2.147.

¹⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. Processo de Conhecimento. 7 ed. São Paulo: RT, 2008, p. 663.

b) quando a decisão rescindenda é o efeito de simulação ou de colusão das partes, a fim de fraudar a lei;

c) em outros casos em que se imponha sua atuação;

IV - aquele que não foi ouvido no processo em que lhe era obrigatória a intervenção.

Parágrafo único. Nas hipóteses do art. 178, o Ministério Público será intimado para intervir como fiscal da ordem jurídica quando não for parte.

Por outro lado, a respeito da competência para apreciação e julgamento da lide, esta estará sempre nas mãos de Tribunal, de modo a afastar a atuação de magistrados em primeiro grau. Nesta toada são os dizeres de e Marinoni (2005, p. 643) “Quando se trate de sentença de primeiro grau, a competência será do Tribunal hierarquicamente ao juízo prolator do julgamento rescindendo. Se o julgamento rescindido for de Tribunal – decorrente de competência originária ou recursal -, competirá ao próprio Tribunal julgar a ação rescisória.”¹⁹

Por fim, a respeito dos requisitos formais estabelecidos pelo CPC/15 na propositura da ação rescisória vale aqui ressaltar dois de extrema importância, prazo para proposição e o depósito prévio

De acordo com o artigo 975 do estatuto processual, a parte interessada terá 2(dois) anos, a contar da data do trânsito julgado da decisão originária, para ajuizar a ação rescisória. Vale ressaltar, ainda, que o próprio artigo ora mencionado dispõe algumas hipóteses de prorrogação deste prazo, vejamos.

Art. 975. O direito à rescisão se extingue em 2 (dois) anos contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo.

§ 1º Prorroga-se até o primeiro dia útil imediatamente subsequente o prazo a que se refere o caput, quando expirar durante férias forenses, recesso, feriados ou em dia em que não houver expediente forense

§ 2º Se fundada a ação no inciso VII do art. 966, o termo inicial do prazo será a data de descoberta da prova nova, observado o prazo máximo de 5 (cinco) anos, contado do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo.

§ 3º Nas hipóteses de simulação ou de colusão das partes, o prazo começa a contar, para o terceiro prejudicado e para o Ministério Público, que não interveio no processo, a partir do momento em que têm ciência da simulação ou da colusão.

De acordo com Neves (2016, p. 1387)²⁰, o entendimento encontra-se atualmente sumulado no STJ, através da Súmula 401, na qual preceitua que “O prazo decadencial da ação rescisória só se inicia quando não for mais cabível qualquer recurso do último pronunciamento judicial”.

¹⁹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. Op. cit., p. 643.

²⁰ Neves, Daniel Assumpção Amorim, Manual de Direito Processual Civil. Salvador: Editora Juspodivm, 2016.

Neste ponto, destaca-se próprio entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça.

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL.

TRÂNSITO EM JULGADO DA ÚLTIMA DECISÃO PROFERIDA NOS AUTOS. ART. 495 DO CPC. SÚMULA N. 401/STJ. COISA JULGADA "POR CAPÍTULOS".

INADMISSIBILIDADE. SFH. UTILIZAÇÃO DO IPC (84,32%) NO MÊS DE ABRIL DE 1990. ADOÇÃO DA TAXA REFERENCIAL (TR) COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA (LEI N. 8.177/1991). VIOLAÇÃO DE LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI. ART. 485, V, DO CPC. SÚMULA N. 343/STF. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A violação do art. 535 do CPC não se configura na hipótese em que o Tribunal de origem, ainda que sucintamente, pronuncia-se sobre a questão controvertida nos autos, não incorrendo em omissão, contradição ou obscuridade.

2. O prazo decadencial de 2 (dois) anos para a propositura da ação rescisória inicia com o trânsito em julgado da última decisão proferida no processo, que se aperfeiçoa com o exaurimento dos recursos cabíveis ou com o transcurso do prazo recursal, a teor do que dispõe a Súmula n. 401/STJ: "O prazo decadencial da ação rescisória só se inicia quando não for cabível qualquer recurso do último pronunciamento judicial".

3. É incabível o trânsito em julgado de capítulos da sentença ou do acórdão em momentos distintos, a fim de evitar o tumulto processual decorrente de inúmeras coisas julgadas em um mesmo feito.

4. A ação rescisória, fundada no art. 485, V, do CPC, pressupõe violação frontal e direta de literal disposição de lei, sendo certo, ainda, que a adoção pela decisão rescindenda de uma dentre as interpretações cabíveis não enseja a rescisão do decisum.

Incidência da Súmula n. 343/STF: "Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais".

5. No caso concreto, diversamente da atual jurisprudência, o acórdão rescindendo (transitado em julgado em 19/12/2001), embasado em uma das interpretações possíveis à época do julgamento (15/8/2000), decidiu pela aplicação do BTNf para a correção monetária do saldo devedor dos contratos do SFH no mês de março de 1990, no percentual de 41,28% (quarenta e um inteiros e vinte e oito centésimos percentuais), bem como pela impossibilidade de aplicação da TR nos contratos de financiamento habitacional celebrados antes da Lei n.

8.177, de 1º de março de 1991, sob pena de locupletamento.

6. A pacificação da jurisprudência desta Corte em sentido contrário e posteriormente ao acórdão rescindendo não afasta a aplicação do enunciado n. 343 da Súmula do STF.

7. Firmado o posicionamento deste Tribunal Superior quanto à interpretação de determinada norma infraconstitucional, torna-se cabível a ação rescisória contra julgado proferido em data posterior à pacificação, desde que contrário ao entendimento que se consolidou no STJ, afastando-se, em tal hipótese, a incidência do referido enunciado sumular.

8. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.²¹

Ainda sobre este ponto, após o respectivo deferimento da ação rescisória pelo relator do caso, haverá abertura de prazo de no mínimo 15 e máxima de 30 dias para o réu apresentar resposta aos fatos alegados pelo autor.

Por fim, uma grande inovação trazida pelo Códex processual vigente diz respeito ao depósito prévio como requisito de admissibilidade para proposição da ação rescisória, cujo montante será correspondente a 5% por cento do valor da causa. Destaca-se que o objetivo deste importe é indenizar o réu ao final da ação em caso de inadmissibilidade ou improcedência do pedido por unanimidade.

4.2 QUERELA NULLITATIS

A *querela nullitatis* é uma ação judicial declaratória, cujo objeto consiste na demonstração de que existe algum tipo de vício processual insanável que afeta a coisa julgada material. A violação à determinada norma jurídica irá decretar pelo vício processual insanável, como por exemplo no caso da ausência ou irregularidade de citação; vício de competência absoluta; impedimento do juiz; estes considerados princípios constitucionais fundantes do processo e de direitos fundamentais.

Por meio desta ação é possível o controle de constitucionalidade da coisa julgada material, cujo reexame poderá ocorrer a qualquer tempo. O reexame da coisa julgada material em situações excepcionais, buscar impedir a convalidação de injustiças e atos processuais nulos e inexistentes, instaura uma forma de garantir a estabilidade democrática nos provimentos jurisdicionais, sobretudo aqueles transitados em julgado.

A segurança jurídica no Estado Democrático de Direito se materializa pela possibilidade de desconstituição da coisa julgada material, quando comprovadamente viciada. Convalidar uma decisão judicial que convalesce de vício insanável, utilizando-se da preclusão temporal para justificar tal convalidação, constitui afronta ao processo constitucional democrático e ao princípio da segurança jurídica, que preza pela constitucionalidade das decisões de mérito como requisito para o trânsito em julgado.

Desta feita, a ação *querela nullitatis insanabilis* é instrumento processual que visa sanar

²¹ (REsp 736.650/MT, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, CORTE ESPECIAL, julgado em 20/08/2014, DJe 01/09/2014)

vícios que são considerados insanáveis, fazendo a decisão anteriormente proferida, e transitada em julgado, inexistente em razão de um defeito pretérito, e, portanto, responsável por afetar todos os atos processuais subsequentes.

Vale ressaltar que para tal ação não há existe previsão legal específica, contudo, ao se verificar alguns dos *error in procedendo*, isto é, erro na constituição do processo legal tais quais o vício na citação, o surgimento de uma nova prova após o prazo decadencial da rescisória, a afronta direta a princípios constitucionais etc., estes são motivos que podem a um só tempo, tornar a sentença que foi dada a uma ação como inexistente.

O Superior Tribunal de justiça já se posicionou algumas reiteradas vezes sobre este assunto, vejamos.

COMPETÊNCIA. QUERELA NULLITATIS. JUÍZO. DECISÃO VICIADA.

Trata-se de definir a competência para processar e julgar a ação ajuizada pelo INSS, que alegava não ter sido citado para a demanda que determinou a revisão do benefício acidentário do segurado. Logo, versa sobre a competência para processar e julgar a querela nullitatis. A Seção entendeu competir ao juízo que proferiu a decisão supostamente viciada processar e julgar a ação declaratória de nulidade. Precedente citado: AgRg no REsp 1.199.335-RJ, DJe 22/3/2011. CC 114.593-SP, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 22/6/2011.

Jurisprudência: "*PROCESSUAL CIVIL - NULIDADE DA CITAÇÃO (INEXISTÊNCIA) - QUERELA NULLITATIS. I - A tese da querela nullitatis persiste no direito positivo brasileiro, o que implica em dizer que a nulidade da sentença pode ser declarada em ação declaratória de nulidade, eis que, sem a citação, o processo, vale falar, a relação jurídica processual não se constitui nem validamente se desenvolve. Nem, por outro lado, a sentença transita em julgado, podendo, a qualquer tempo, ser declarada nula, em ação com esse objetivo, ou em embargos à execução, se for o caso. II - Recurso não conhecido.*" ([REsp 12.586/SP](#), Rel. Min. WALDEMAR ZVEITER, DJU de 04.11.1991)

Acerca das suas hipóteses de cabimento (restrito), a ação em comento, de acordo com a própria jurisprudência do STJ, possui duas hipóteses de cabimento: inexistência de sentença (vícios extrínsecos e intrínsecos ao processo) e sentenças prolatadas com vício de citação.

Por fim, destaca-se que a respectiva competência para julgamento respectivo julgamento reside ao juízo que decidiu a causa em primeiro grau de jurisdição, tendo em vista que não há aqui desconstituição da coisa julgada, mas apenas e tão somente a declaração da inexistência da relação jurídica processual, conforme entendimento do STJ.

“Tem competência para processar e julgar a querela nullitatis o juízo que proferiu a decisão supostamente viciada (CC 114.593/SP, da minha relatoria, Terceira Seção, julgado em 22.06.2011, DJe 1.º.08.2011)” (AgRg na Pet 10.975/RJ, 6.ª Turma, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, j. 13.10.2015, DJe 03.11.2015²²)

²² Informativo 478 do STJ – 2011 Disponível em <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/informjurisdata/article/view/4606/4782>
Acesso em 20.11.2022

Nota-se, mais uma vez, o destaque de mais instituto no sistema processual brasileiro destinado à defesa dos direitos fundamentais dos cidadãos, por meio de desconstituição de uma decisão que não observou o correto procedimento disciplinado pelo estatuto processual, a fim de que haja uma justa e efetiva prestação jurisdicional.

CAPÍTULO 5 - BASE PRINCÍPIOLÓGICA

5.1 SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da segurança jurídica, ou princípio da confiança legítima, é um dos basilares dentro do processo civil em um Estado Democrático de Direito, uma vez que permite, em certo grau, previsibilidade nas relações jurídicas no seio da sociedade.

Ávila (2011, p. 112) conceitua o princípio da segurança jurídica como a “prescrição, dirigida aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade”.²³

De acordo Paulsen (2006, p.22)²⁴, afirmar a segurança é o objetivo do direito, que é instrumento responsável por regular a vida em sociedade.

O objetivo central aqui é de assegurar a estabilidade das relações já pacificadas perante a inevitável evolução do direito no âmbito legislativo e jurisprudencial. Assim, é possível notar que sua efetivação advém da aplicação do disposto no art. 5º, XXXVI do Texto Constitucional.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Vista sob outro enfoque, a segurança jurídica também vem positivada na lei 9.784/99, responsável por regular o processo administrativo no âmbito da Administração

²³ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

²⁴ PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica, certeza do Direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

Pública Federal.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Sobretudo no aspecto processual, a segurança nas relações jurídicas é fundamental para efetivar a estabilidade das decisões de mérito e a não ocorrência de decisões conflitantes dentro do poder judiciário pátrio. Daí é que se fala da evolução da força dos precedentes, oriundo da *common law*, em nosso ordenamento jurídico a partir da introdução das súmulas vinculantes no Supremo Tribunal Federal a partir da Emenda Constitucional 45/2004²⁵.

Desse modo, o que se propõe aqui é garantir ao jurisdicionados mínima garantia acerca de assuntos controvertidos e que, uma vez levados ao crivo do órgão de cúpula do judiciário, tornaram-se eventual pacificado por meio de sumula, e, portanto, vinculando automaticamente todo poder judiciário nacional.

Aos poucos a noção da força dos precedentes vem ganhando maior centralidade nos tribunais brasileiros, principalmente após a implementação do instituto da repercussão geral pelo STF com a emenda regimental 21 de 2007²⁶ e a evolução do controle concentrado de constitucionalidade.

Assim, nota-se a criação de um sistema jurídico forte e focado em trazer aos cidadãos alguma previsibilidade nas relações jurídicas, ainda que possa haver posteriormente revisão de conceitos jurídicos e decisões pelo mesmo poder judiciário ou alteração legislativa.

Em termos gerais, a segurança jurídica reflete os aspectos objetivos da ordem jurídica, visando sobretudo a garantia de estabilidade jurídica. Em resumo, o princípio da segurança jurídica implica o respeito às relações jurídicas já previamente constituídas e a obrigação de antecipação dos efeitos das decisões que implicarão na esfera dos indivíduos em caráter singular ou coletivo. Consequentemente, a noção de previsibilidade torna mais segura e salutar a relação entre os indivíduos e entre estes e o Poder Público, garantindo a efetividade dos direitos fundamentais. (CUNHA JÚNIOR, 2015)²⁷

²⁵ Disponível https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm Acesso em 20.04.2023

²⁶ Disponível em <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=regulamentacao> Acesso em 21.04.2023

²⁷ CUNHA JÚNIOR, Dirley. Curso de Direito Constitucional. 9ª Ed., rev., atual. e ampl., Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

O princípio da segurança jurídica tem, portanto, como objetivo precípuo impedir que os particulares sejam colocados em situações de imprevisibilidade dentro do contexto das suas relações com o Poder Público e entre si. Logo, busca oferecer ao cidadão a certeza confiança no ordenamento jurídico, sem ser surpreendido com mudanças absurdas na aplicação da lei vigente ou em sua interpretação.

5.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em direta sintonia com a isonomia tributária, o princípio da capacidade contributiva se relaciona com à ideia de justiça distributiva na medida em que é respeitada a capacidade econômica de cada contribuinte.

Nas palavras de LOBO TORRES, “existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais.”²⁸

Nesse sentido, o art. 145, §1º da Constituição Federal estabelece comando normativo do que se entender como capacidade contributiva.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Segundo Regina Helena Costa (1993, p 101) o princípio da capacidade contributiva é a “aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.”²⁹

Diante desta definição nota-se que o texto constitucional define este princípio como a

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15ª ed. São Paulo: Renovar, 2007.

²⁹ COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993.

capacidade dos cidadãos de pagar, isto é, os indivíduos deverão contribuir na medida de suas rendas auferidas.

Todavia, a redação do art. 145, §1º suscita alguns debates cerca seu alcance, tendo em vista que a partir de uma interpretação literal da norma estariam incluídos apenas os impostos, enquanto espécie do gênero tributos. Assim, tanto a doutrina, como a jurisprudência do STJ entende que este princípio se estende a todos os tributos.

Inobstante, considerando a elevação deste princípio ao pilar de um dos critérios da justiça tributária, não há que se falar em restrição de sua aplicabilidade tão somente aos impostos, tendo em vista, sobretudo, o surgimento e desenvolvimento de isenções em taxas e contribuições.

Nestes termos ensina Godoy “mediante a aplicação do princípio da capacidade contributiva o legislador está autorizado a conferir isenções ou outras medidas exonerativas em relação a cidadãos sem condições de arcar com tributos, incluído aqui as taxas.”³⁰

Logo, torna-se evidente a importância deste instituto em sua função de impedir atividade confiscatória estatal, seja por meio tributando a menor determinados contribuintes, ou propriamente com a exclusão do crédito tributário na forma do art.175 do Código Tributário Nacional³¹.

5.3 ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade é mais um daqueles destinados a delimitar o campo de atuação estatal em sua missão arrecadatória por meio da tributação, isto é, limitação constitucional ao poder de tributar. Dessa forma, de acordo com o texto constitucional alguns tributos deverão observar determinando lapso temporal para respectiva exigência do Fisco nos casos de instituição ou majoração de tal espécie tributária.

Sua posição no sistema jurídico-tributário visa efetivar a vedação a não-surpresa no tratamento conferido aos contribuintes, visto que poderão preparar seu patrimônio para arcar como novo ônus tributário.

³⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999

³¹ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Primeiramente, é importante destacar que o princípio da anterioridade tributária se divide em duas acepções, sendo elas: anterioridade anual e anterioridade nonagesimal, ambas previstas nos artigos 150, III e 195, §6º da CRFB.

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

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

De modo a melhor elucidar a temática a respeito destes princípios, o brilhante Ministro Celso de Mello em seu voto no julgamento da ADI 939, delineou abrangência principiológica enquanto direito fundamental dos contribuintes.

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. Não desconheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais originárias já contemplam hipótese que lhe excepcionam a atuação. Note-se, porém, que as derrogações a esse postulado emanaram de preceitos editados por órgão exercente de funções constituintes primárias: a Assembleia Nacional Constituinte. As exceções a esse princípio foram estabelecidas, portanto, pelo próprio poder constituinte originário, que não sofre, em função da própria natureza dessa magna prerrogativa estatal, as limitações materiais e tampouco as restrições jurídicas impostas ao poder reformador. Não posso ignorar, de qualquer modo, que o princípio da anterioridade das leis tributárias reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apoiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes. O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores – que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos – introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sem tão estruturalmente desiguais, entre as pessoas e o Poder. Não posso desconhecer – especialmente neste momento em que se amplia o espaço do dissenso e se intensificam, em função de uma norma tão claramente hostil a valores constitucionais básicos, as relações de antagonismo entre Fisco e os indivíduos – que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses

postulados têm por destinatário o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições. A reconhecer-se como legítimo o procedimento da União Federal de ampliar, a cada vez, pelo exercício concreto do poder de reforma da Carta Política, as hipóteses derogatórias dessa fundamental garantia tributária, chegar-se-á, em algum momento, ao ponto de nulificá-la inteiramente, suprimindo, por completo, essa importante conquista jurídica que integra, como um dos seus elementos mais relevantes, o próprio estatuto constitucional dos contribuintes. A eficácia do princípio da anterioridade não pode ser comprometida por normas de direitos positivos de discutível validade jurídico constitucional. (ADI 939/DF)³²

Por um lado, a anterioridade anual ou de exercício impede que a o ente fazendário cobre determinados tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Vale ressaltar que em nosso sistema jurídico o ano fiscal coincide com o ano civil, isto é, e 1º de janeiro a 31 de dezembro.

De outro lado, a anterioridade nonagesimal ou noventena determina que determinando tributo criado ou majorado por instrumento legal somente poderá ser exigido após o decurso de 90 (noventa) dias da publicação da respectiva lei.

Tal sistemática se estende, por certo, aos casos de aumento indireto na tributação por meio a revogação ou redução de benefício fiscal, nestes termos, é o que leciona Leandro Paulsen (2020. Pág. 199).³³

Quando da revogação ou redução de benefício fiscal, também se impõe a observância das garantias de anterioridade. A supressão de benefícios fiscais aumenta a carga tributária a que o contribuinte está sujeito, equiparando-se, nessa perspectiva, à instituição e à majoração de tributos. Em 2014, no RE 564.225 AgR, o STF decidiu: “Promovido aumento indireto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas b e c do inciso III do art. 150, da Carta”³⁴³. Neste feito, o ministro-relator relembrou o julgamento, no mesmo sentido, da ADIMC 2.325, ainda em 2004, quando o tribunal reconheceu, por unanimidade, a necessidade de observância da anterioridade quando da redução de benefício fiscal relativo ao aproveitamento de créditos. Na oportunidade, também relator o Ministro MARCO AURÉLIO, já fora afirmado acerca do dispositivo que consagra a anterioridade de exercício no voto condutor: “há de emprestar-se eficácia ao que nele se contém, independentemente da forma utilizada para majorar-se certo tributo. O preceito constitucional não especifica o modo de implementar-se o aumento. Vale dizer que toda modificação legislativa que, de maneira direta ou indireta, implicar carga tributária maior há de ter eficácia no ano subsequente àquele no qual veio a ser feita”. Com isso, resta superado o entendimento anterior do STF³⁴⁴. Considere-se, ainda, que o art. 104, III, do CTN determina expressamente a aplicação da anterioridade à extinção ou redução de isenções, norma esta meramente interpretativa do alcance da garantia constitucional. Desse modo, deve ser reconhecido ao contribuinte o direito a conhecimento antecipado da norma revogadora ou redutora do benefício fiscal, aplicando-se os arts. 150, III, b e c, e 195, § 6º, da Constituição.

³² Voto do Ministro Celso de Mello, ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, DJ 18-03-1994.

³³ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 11a ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

Em que pese tais princípio assumam posição de centralidade na proteção dos contribuintes frente ao poder estatal de tributar, o próprio texto constitucional discrimina, em um rol taxativo, algumas exceções, é o que ensina Josiane Minardi (2017, p. 27)³⁴

Ressalta-se que os princípios da anterioridade do exercício e nonagesimal, previstos no artigo 50, II, "b" e "c", da CF devem ser observados apenas nas hipóteses de instituição e majoração de tributo. Assim, se houver modificação do prazo de pagamento do tributo, ainda que seja para antecipar a data, como não se trata, nesse caso, de instituição ou majoração de tributo, não será necessário o respeito a tais princípios.

Os tributos que não obedecerão a regra da anterioridade anual são: Imposto de Importação – II; Imposto de Exportação – IE; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre Operações Financeiras – IOF; Imposto Extraordinário (de Guerra) – IEG; Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou para Guerra Externa; CIDE-Combustível e ICMS-Combustível.

De outro lado, os tributos que não se submetem à anterioridade nonagesimal são: Imposto de Importação – II; Imposto de Exportação – IE; Imposto de Renda – IR; Imposto sobre Operações Financeiras – IOF; Imposto Extraordinário (de Guerra) – IEG; Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou para Guerra Externa; Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA.

Segue abaixo quadro detalhado para melhor visualização do assunto.

TRIBUTOS	ANTERIORIDADE	ANTERIORIDADE NONAGESIMAL
II – 153, I	exceção – 150, §1º	exceção – 150, § 1º
IE – 153, II	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
IR – 153, III	-	exceção – 150, § 1º
IPI – 153, IV	exceção – 150, § 1º	–
IOF – 153, V	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
IPVA (bc) – 155, III	–	exceção – 150, § 1º
IPTU (bc) – 156, I	–	exceção – 150, § 1º

³⁴ MINARDI, Josiane. Direito tributário. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

IEG – 154, II	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
ECCG – 148, I	exceção – 150, § 1º	exceção – 150, § 1º
ICMS-comb/lub (%) – 155, § 2º, XII, h	exceção – 155, § 4º, IV, c	–
Cide-comb (%) – 177, § 4º	exceção – art. 177, § 4º, I, b	–
CSS – 195, I a IV	exceção – art. 195, § 6º	–

Além disso, o caráter de proteção à atividade não confiscatória configura a própria razão de ser do Estado Democrático de Direito, uma vez que o desenvolvimento econômico, a liberdade concorrencial e da livre iniciativa, depende que os contribuintes não estejam submetidos a uma situação sufocante perante ao fisco, a teor do art. 150, IV da Constituição Federal.

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Desse modo, embora existam mitigações bem pontuais a este importante princípio do sistema tributário, verifica-se que a anterioridade funciona de modo a proteger a legítima confiança dos contribuintes, a segurança jurídica e a função social da propriedade, seja direta ou indiretamente.

5.4 ISONOMIA

O princípio da isonomia ou igualdade possui aspecto central na sistemática do Estado Democrático de Direito enquanto direito fundamental da denominada segunda geração. A igualdade se traduz não apenas em sua classificação de todos em posição de isonomia perante à lei, mas também de tratar de maneira desigual quem se encontra em situação desigual, nas palavras de Aristóteles³⁵

“Devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”.

Este princípio se encontra prevista em sua acepção genérica no caput do artigo 5º da CRFB,

³⁵ Brasília: UnB, 1999, p. 95-6 Aristóteles

onde se encontra a abertura do capítulo dos direitos individuais.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

De acordo com os ensinamentos de Mello o princípio da isonomia “Tem duplo objetivo, o de propiciar garantia individual contra perseguições e o de tolher favoritismos”³⁶.

Isonomia pode ser entendida por um lado como formal quando adotada este aspecto de que todos são iguais perante a lei, uma vez é que funciona como óbice aos legisladores que editem e publiquem leis que veiculem dispositivos e normas violadoras do princípio da igualdade. Por outro lado, a materialidade da isonomia pode ser classificada como meio de concretização da igualdade em sentido formal, isto é, a sua aplicação no mundo dos fatos e a concessão de oportunidades de forma igualitária a todos os indivíduos no seio da sociedade.

Sob outro enfoque, ou seja, no âmbito tributário o princípio da isonomia assume o papel de um dos limitadores ao poder constitucional de tributar, de modo a impedir a discriminação arbitrária de contribuintes em situações equiparadas.

Nas palavras de Brito Machado “o princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamentos uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo território nacional.”³⁷

Este princípio encontra estampo no texto constitucional no art. 150, II, CF, com a seguinte redação.

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

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

Nota-se, portanto, que a luz da visão tributária o princípio da isonomia ganha maiores contornos, uma vez que possui caráter tanto garantidor frente aos contribuintes em relação ao

³⁶ BANDEIRA DE MELLO, C. A. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30 ed. Malheiros: São Paulo, 2009.

Estado e seu poder de tributar, evitando a tributação discricionária, bem como entre si, visto que contribuintes em situações de equivalência devem estar submetidos ao mesmo tratamento.

Sobre equivalência estas são os ensinamentos de Ives Gandra: A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de equipolência... A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. (...) Os desiguais, em situações de aproximação devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual, em matéria tributária, visto que na igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.) (MARTINS, 2007, p. 263 – 265)³⁸

Ao fim e ao cabo, embora ainda necessitando de maiores aperfeiçoamentos, o princípio da isonomia é fundamental na construção de uma sociedade mais justa e uniforme, a fim de que a contribuição não configure atividade confiscatória e de enriquecimento sem causa.

5.5 LIVRE CONCORRÊNCIA

O princípio da livre concorrência se encontra prevista na Carta Magna na sessão que trata da ordem econômica e financeira. Nesse sentido, tal princípio, segundo BARROSO³⁹, se insere na classe dos princípios setoriais da ordem econômica.

Sua previsão está estampada no artigo 170, inciso IV, como um dos princípios da ordem econômica, é uma manifestação da livre iniciativa, presente no “caput” deste artigo.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência; [...]

Enquanto sua conceituação, a livre concorrência pode ser entendida como a possibilidade dada a qualquer indivíduo de explorar alguma atividade econômica, sem inviabilizar a concorrência das demais pessoas ou entes empresariais.

³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário na Constituição. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

³⁹ BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 7. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

Nas palavras de Maitê Cecília Fabbri Moro⁴⁰

“A livre concorrência, expressamente acolhida no art. 170, IV, da CF, é tida como um princípio basilar da ordem econômica nacional. Trata-se um direito negativo, de oposição ao Estado, para que não (sentido negativo) interfira na livre concorrência entre os particulares. Nesse sentido, incorpora proibição, dirigida ao Estado, de criação de privilégios ou benefícios, de qualquer ordem, especialmente tributários, para determinados agentes econômicos, o que os colocaria, imediatamente, em posição de vantagem quanto aos demais

Quanto ao seu significado, pode ser entendida como uma decorrência lógica da opção pelo modelo econômico pautado na livre iniciativa, embora esta possa haver sem dela decorrer a livre concorrência (como no tabelamento de preços).

[...] apesar da livre concorrência pressupor uma liberdade por parte dos concorrentes, para se assegurar a existência de livre concorrência essa deve ser regulada. A própria CF incorporou limites à livre concorrência em seu art. 173, §4º, estabelecendo que o abuso de poder econômico que tenha por objetivo a dominação de mercados, a eliminação da concorrência ou o aumento arbitrário de lucros deverá ser reprimido por lei. O abuso ocorrerá na medida em que o agente econômico elimine ou procure eliminar a competição em segmento economicamente relevante.

[...] Por fim, vale ressaltar que a livre concorrência não só oferece garantias aos competidores, mas, indiretamente, também favorece os consumidores e a evolução da economia nacional, pois os concorrentes têm interesse e buscam aperfeiçoar-se na ânsia de angariar maior clientela.

Nesta toada, cumpre destacar que a livre concorrência visa precipuamente assegurar a manutenção do mercado e a existência da livre iniciativa. Desta feita, no direito tributário, considerando a alta carga tributária que se submetem as empresas atuantes em território brasileiro, a liberdade concorrencial por vezes acaba sendo diretamente afetada quando da concessão de benefícios fiscais a determinados setores do mercado, tão como aumento indireto em alguns tributos.

Assim, no caso de isenções ou redução a zero de certos tributos, empresas que fruem dessas espécies de exclusão do crédito tributário podem por sua vez reduzir o preço de suas mercadorias ou serviços. Por outro lado, para os contribuintes que atuam em determinados segmentos onde a carga tributária seja, acabam por repassar o ônus aos consumidores finais e tomadores de serviço, e, de certa forma, saindo em desvantagem concorrencial perante outras empresas.

Por fim, é destacar a conexão deste instituto com o da livre iniciativa, esta pode ser entendida, nas palavras de Maitê Cecília Fabbri Moro⁴¹

A livre iniciativa foi uma opção do constituinte de 1988, tida tanto como valor

⁴⁰ MORO, Maitê Cecília Fabbri. Dicionário Brasileiro de Direito Constitucional. Coordenador Geral Dimitri Dimoulis. São Paulo: Saraiva, 2007.

⁴¹ MORO, Maitê Cecília Fabbri. Dicionário Brasileiro de Direito Constitucional. Coordenador Geral Dimitri Dimoulis. São Paulo: Saraiva, 2007.

da República Federativa do Brasil (CF, art. 1º, IV) quanto como fundamento da ordem econômica nacional (CF, art. 170). Consoante ensinamento que encontra maior respaldo no texto constitucional, a liberdade de iniciativa, como valor do Estado Democrático de Direito, deve ser entendida de forma ampla, não somente na seara econômica. Há, igualmente, de ser compreendida como vetor interpretativo das demais normas sobre a Economia. Dessa escolha constitucional, depreende-se que a opção foi pelo modelo econômico capitalista de mercado. [...] Embora seja a livre iniciativa o princípio regente da matéria, como todos os demais, não pode ser compreendido como absoluto, o que é ressaltado pela teoria constitucional contemporânea. Observando o específico contexto da Constituição, é-nos já permitido inferir a relatividade do conceito. No mencionado art. 170, caput, constitui, igualmente, fundamento da ordem econômica a "valorização do trabalho humano", que, evidentemente, há de ser compatibilizada com a livre iniciativa. Ademais, deve ter por finalidade assegurar "existência digna, conforme os ditames da justiça social". Este valor social permeia a Carta Constitucional e não pode ser olvidado no entendimento da livre iniciativa.”

Desse modo, constata-se que a abrangência da livre concorrência e da livre iniciativa visam garantir a plena atuação dos atores econômicos no mercado, e, assim, o direito tributário deve atuar de forma a não limitar ou impedir tais atuações.

5.6 PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE

Os princípios da proporcionalidade razoabilidade no direito tributário funcionam como balizadores ao Estado em seu poder constitucional de tributar os cidadãos, de modo que, em caso de inobservância, poderão os administrados se valerem vias adequadas para fazer cumprir sua aplicação.

De acordo com Celso Antonio Bandeira de Mello⁴² tais princípios possuem seu campo de atuação bem delimitado, definindo-os de forma pormenorizada individualmente, vejamos.

Fácil é ver-se, pois, que o princípio da razoabilidade fundamenta-se nos mesmos preceitos que arrimam constitucionalmente os princípios da legalidade e da finalidade. Não se imagine que a correção judicial baseada na violação do princípio da razoabilidade invade o “mérito” do ato administrativo, isto é, o campo da “liberdade” conferido pela lei à Administração para decidir-se segundo uma estimativa da situação e critérios de conveniência e oportunidade. Tal não ocorre porque a sobredita “liberdade” é liberdade dentro da lei, vale dizer, segundo as possibilidades nela comportadas. Uma providência desarrazoada, consoante dito, não pode ser havida como comportada pela lei. Logo, é ilegal: é desbordante dos limites nela admitidos.

Este princípio enuncia a idéia – singela, aliás, conquanto frequentemente desconsiderada – de que as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade correspondentes ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas. Segue-se que os atos cujos conteúdos ultrapassem o necessário para alcançar o objetivo que justifica o uso da competência ficam maculados de ilegitimidade, porquanto desbordam do âmbito da competência;

⁴² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

ou seja, superam os limites que naquele caso lhes corresponderiam. Sobretudo quando a Administração restringe situação jurídica dos administrados além do que caberia, por imprimir às medidas tomadas uma intensidade ou extensão supérfluas, prescindidas, ressalta a ilegalidade de sua conduta. É que ninguém deve estar obrigado a suportar constringimentos em sua liberdade ou propriedade que não sejam indispensáveis à satisfação do interesse público. Logo, o plus, o excesso acaso existente, não milita em benefício de ninguém. Representa, portanto, apenas um agravo inútil aos direitos de cada qual. Percebe-se, então, que as medidas desproporcionais ao resultado legitimamente alvejável são, desde logo, condutas ilógicas, incongruentes. Ressentindo-se deste defeito, além de demonstrarem menoscabo pela situação jurídica do administrado, traindo a persistência da velha concepção de uma relação soberano-súdito (ao invés de Estado-cidadão), exibem, ao mesmo tempo, sua inadequação ao escopo legal. Ora, já se viu que inadequação à finalidade da lei é inadequação à própria lei. Donde, atos desproporcionais são ilegais e, por isso, fulmináveis pelo Poder Judiciário, que, sendo provocado, deverá invalidá-los quando impossível anular unicamente a demasia, o excesso detectado.

Por certo, em razão do caráter abstrato destes princípios, é importante mencionar que análise de sua aplicabilidade deve ser dar de maneira casuística, mas respeitando, sempre, o núcleo intangível da capacidade contributiva cumulada com a vedação a atividade confiscatória estatal.

Neste sentido, destaca-se jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento Suspensão de Liminar 757 de Sana Catarina, mais especificamente o voto do Ministro Joaquim Barbosa.⁴³

“Compulsando-se os autos, verifica-se que a Planta de valores de imóveis do Município de Caçador, utilizada para o cálculo do IPTU, vinha sendo atualizada desde 2005 com base no índice previsto no Código Tributário Municipal (IGPM ou outro índice que venha a substituí-lo). Todavia, em 2013, foi editada a Lei em comento (n. 27/2013), que atualizou referida planta, havendo um reajuste do IPTU de acordo com a área, de até 827% (oitocentos e vinte e sete por cento). Tendo em vista que a lei impugnada não indicou nenhum parâmetro apto a justificar, para o ano de 2014, aumentos tão expressivos do IPTU sobre os imóveis de Caçador, tenho que a alegada inconstitucionalidade da norma, ainda que em fase de cognição sumária, resta razoavelmente fundamentada, diante da afronta aos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

Ainda sobre a temática do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana destaca-se um ponto *sub generis* e que funciona como garantidor dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e capacidade contributiva que é a progressividade fiscal. Este fenômeno, em suma, análise sob o caráter extrafiscal, estabelece que o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, a teor do art. 156, §1º da Carta Magna.

⁴³ Disponível em <https://www.tjsc.jus.br/documents/557855/683510/Informativo+da+Presid%C3%A2ncia+n.032014.pdf/1f2a4b39-0923-47ec-8a8f-161da164159b> Acesso em 30.12.2022

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel

A luz deste dispositivo, nota-se que a preocupação do Poder Constituinte Reformador foi de defender a função social da propriedade, mas respeitando os limites da capacidade contributiva. Portanto, os princípios da proporcionalidade e razoabilidade assumem centralidade aqui, para que seja feita a exação tributária na melhor medida possível.

Nestes termos, seguem abaixo destacadas decisões sobre o assunto.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29 /2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 1. Tese de repercussão geral fixada: “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29 /2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época”. 2. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado no sentido de que “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29 /2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Súmula 668 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009. 3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29 /2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial. 4. O IPTU é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes. 5. Recurso extraordinário provido.⁴⁴

PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA
Terceira Câmara Cível Processo: AGRAVO DE INSTRUMENTO n.
8025241-58.2019.8.05.0000 Órgão Julgador: Terceira Câmara Cível
AGRAVANTE: CARLOS MARTIN LADISLAU VARGA Advogado (s):
ICARO HENRIQUE PEDREIRA ROCHA AGRAVADO: MUNICÍPIO DE

⁴⁴ STF, RE 602.347/MG, Rel. Min. Edson Fachin, DJE 04.11.2015.

SALVADOR Advogado (s): ACORDÃO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IPTU. MUNICÍPIO DE SALVADOR. ALEGAÇÃO DE ÍNDICE DE CORREÇÃO IMPRÓPRIO. AFASTAMENTO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS MUNICIPAIS N.º 8.464/13 e N.º 8.473/13. NÃO OCORRÊNCIA. ADIs JULGADAS POR ESTA CORTE DE JUSTIÇA. RECURSO IMPROVIDO. SENTENÇA REFORMADA. 1. Na presente ação anulatória, o Apelado discute tão somente a legalidade dos aumentos na cobrança de IPTU, em imóvel edificado. Primeiramente argui que os índices utilizados para correção do imposto ano a ano não correspondeu a realidade inflacionária. Após o Agravante discute a constitucionalidade das Leis Municipais 8.464/13 e 8.473/13. 2. O aumento significativo do valor venal dos imóveis não implica, de forma automática, na caracterização de confisco, bem como de violação dos princípios da razoabilidade, **proporcionalidade** e capacidade contributiva. Ausente patente ilegalidade dos índices de correção utilizados, descabe qualquer ingerência do Judiciário na questão. 3. Com relação à constitucionalidade das leis acima mencionadas, embora nas ADIs julgadas por esta Corte não se tenha obtido maioria absoluta para se declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas, o voto vencedor, com maioria relativa, e ao qual se filiou esta relatoria, foi no sentido de julgar as ações diretas de inconstitucionalidade parcialmente procedentes apenas para reconhecer a inconstitucionalidade parcial do art. 1º da Lei n. 8.464/2013, exclusivamente no que se refere às alíquotas de 4% e 5% previstas na “Tabela Progressiva – Terrenos” do seu Anexo Único, determinando-se que, no exercício de 2014, o IPTU relativo aos imóveis não edificados enquadrados na quarta e na quinta faixas de valores seja calculado mediante a incidência da alíquota de 3% sobre o valor venal. 3. Como o imóvel em questão não se enquadra na categoria de terreno, há que se considerar legal e constitucional o aumento perpetrado. 4. Apelação à qual se nega provimento. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos de Agravo de Instrumento nº 8025241-58.2019.8.05.0000, tendo como Agravante CARLOS MARTIN LADISLAU VARGA e Agravado MUNICÍPIO DE SALVADOR. ACORDAM os Desembargadores integrantes da Terceira Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, à unanimidade, por JULGAR IMPROVIDO O AGRAVO DE INSTRUMENTO interposto e o fazem de acordo com as razões expostas no voto condutor. Sala das Sessões, Des. Ivanilton Santos da Silva Presidente/Relator Procurador de Justiça.⁴⁵

Logo, seja sob a ótica das taxas ou dos impostos, os princípios da proporcionalidade e razoabilidade devem atuar em perfeita consonância com o princípio da capacidade contributiva, a fim de que possam coexistir a atividade arrecadatória estatal por meio dos tributos e o direito à propriedade dos cidadãos.

5.7 TESTE DE PROPORCIONALIDADE ENTRE PRINCÍPIOS

Primeiramente, antes de adentrar ao mérito do teste de proporcionalidade no momento de aplicação dos princípios em determinado caso, é necessário remontar a diferenciação entre regras e princípios.

De acordo com os ensinamentos de Alexy, princípios funcionam como mandamentos de otimização, cuja satisfação pode ocorrer em graus variados e devendo ser realizados na maior

⁴⁵ STJ, Ag. Ins. 8025241-58.2019.8.05.0000, Terceira Câmara Cível, Rel. Min. Des. RoleMBERG José Araújo Costa.

medida possível em face das possibilidades fáticas e jurídicas ao caso em que se propõem a solucionar. Assim, princípios se apresentam de forma abstrata e com alto grau de generalidade, como por exemplo na chamada “liberdade religiosa”.

Por outro lado, as regras, possuiriam, segundo Alexy, aplicabilidade em caráter de “tudo ou nada”, isto é, seriam elas válidas, e, portanto, aplicadas em todos os casos possíveis, ou seriam inválidas e não deveriam ser aplicadas em nenhum caso, de modo que não se vislumbra aqui níveis de satisfação. As regras ao contrário dos princípios, expressam deveres e direitos definitivos, ou é válida ou inválida, logo, são entendidas como determinações definitivas no âmbito fático ou juridicamente possível.

Seguem abaixo maiores considerações de Alexy sobre esta diferenciação.⁴⁶

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fático e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio.

No caso de aparente conflito entre regras sua solução se dará com um dos três critérios do plano de validade de seu sistema jurídico, isto é: critério hierárquico, onde as lei conflites se encontram em níveis diversos e a lei que irá prevalecer é a que se encontrar no plano superior; critério da especialidade, em que a lei que versa mais especificamente sobre o tema controvertido irá prevalecer em face da lei geral; e o critério cronológico, cuja lei editada posteriormente irá prevalecer em face da lei mais antiga.

Nas palavras de Norberto Bobbio⁴⁷, “O critério cronológico serve quando duas normas incompatíveis são sucessivas; o critério hierárquico serve quando duas normas incompatíveis estão em nível diverso; o critério de especialidade serve no choque de uma norma geral com uma norma especial.”

A respeito do conflito entre princípio a situação possui contornos mais delicados e sobretudo hermenêutico, isto porque, em razão de seu caráter abstrato, a aplicabilidade de

⁴⁶ Robert Alexy, *Teoria dos Direitos Fundamentais* (trad. Virgílio Afonso da Silva da 5.ª edição alemã), São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

⁴⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento*.

princípio não necessariamente exclui outro, de modo que haja concessões mútuas, a fim de solucionar determinado caso.

Princípio expressam deveres *prima facie* quando considerados de forma isolada, mas diante de colisão entre estes o que irá ocorrer é o denominado de sopesamento entre si, mas respeitando o conteúdo do dever-ser inerente a todo e qualquer princípio.

Neste momento há que se falar da técnica do teste de proporcionalidade ou ponderação de interesses como meio de solução dos “*hards cases*”. De acordo com os ensinamentos de Ronald Dworkin casos difíceis são aqueles em que é difícil identificar com clareza a regra que irá solucionar o caso ou encontrar se há correspondência desta no sistema normativo vigente. Por conseguinte, consequência, nesses casos caberá ao julgador se socorrer do sopesamento entre princípios a fim de se chegar a melhor solução ao caso, e não agir de forma discricionária.

Segundo Dworkin (2002, p.127)⁴⁸ o “juiz continua a ter, mesmo nos casos, difíceis, de descobrir quais são os direitos das partes, e não inventar novos direito retroativamente.”

Então, ao se deparar com casos em que as regras não conseguem satisfazer ao direito ali proposta, caberá ao magistrado competente agir em acordo ao teste de proporcionalidade. Por sua vez, este também terá procedimento bem definido, mais especificamente em três etapas.

Primeiramente, dever ser analisada a adequação dos princípios que se propõem a solucionar determinado caso e em que medida ele pode ser utilizado, aqui se analisa a possibilidade de a medida levar à realização da finalidade perseguida.

Em segundo plano, deve ser considerada necessidade ou exigibilidade da medida a ser adotada, considerando, sobretudo, todas as medidas possíveis, de modo que o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com a adoção de medida que se revele a um só tempo adequada e menos onerosa.

Por fim, o último passo a ser seguido é a proporcionalidade em sentido estrito, este condiciona a escolha do princípio aplicável sobre o meio que, no caso concreto, levar em consideração a série de interesses em jogo, isto é, uma espécie de controle em sentido amplo.

Desta forma, nos denominados *hards cases*, o teste de proporcionalidade funciona como

⁴⁸ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

método para solução, visto que busca adequar os princípios da melhor forma onde cada um cede espaço para aplicação de outro, e, assim, a partir deste sopesamento, o magistrado competente conseguirá atingir a melhor satisfação, e não agirá de forma discricionária.

CAPÍTULO 6 - RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

No momento que determinada demanda jurídica atinge o manto da coisa julgada traz consigo a ideia de imutabilidade, definitiva e de segurança jurídica, uma vez que para desconstituição de decisão final transitada em julgado não poderá ocorrer, excetuando, é claro, as hipóteses para ajuizamento de ação rescisória discriminadas no rol do artigo 966 do Código de Processo Civil.

No entanto, esta interpretação não é absoluta, para tanto, comporta mitigações no âmbito do processo judicial. Vale ressaltar que, nas palavras Candido Rangel Dinamarco a relativização a coisa julgada é medida excepcional e deve ser adotada apenas em casos específicos.⁴⁹

[...] Pelo que venho dizendo, em princípio a coisa julgada prevalece ainda quando a sentença coberta por ela padeça do vício da inconstitucionalidade, porque a segurança jurídica também é uma garantia constitucional e a própria coisa julgada é garantia constitucionalmente; somente em casos excepcionais é que, para afastar possível lesão a um valor mais elevado que esses, me parece legítimo desconsiderar a auctoritas rei judicatae.

Entender que determinada decisão produza efeitos indiscriminadamente *ad eternum* independente de novos acontecimentos nos meios fáticos e jurídicos, é desconsiderar a própria função do Direito enquanto instrumento de concretização da justiça social e proteção aos grupos considerados minoritários de nossa sociedade. Neste ponto, é exatamente o que defende o professor Humberto Theodoro Junior (2008, p. 46)⁵⁰.

[...] A inferioridade hierárquica do princípio da intangibilidade da coisa julgada, que é, entre nós, uma noção processual e não constitucional, traz como consectário a ideia de sua submissão ao princípio da constitucionalidade. Isto nos permite a seguinte conclusão: a coisa julgada será intangível enquanto tal apenas quando conforme a Constituição. Se desconforme, estar-se-á diante do que a doutrina vem denominando coisa julgada inconstitucional. [...]

⁴⁹ DINAMARCO. Cândido Rangel. Nova Era do Processo Civil. 4ª Ed. revista, atualizada e aumentada. Editora Malheiros. 2013. São Paulo.

⁵⁰ THEODORO JUNIOR, Humberto. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos para seu controle n.12 esp.

O próprio sistema processual prevê duas maneiras de relativização da coisa julgada em situações específicas, descritas no estatuto processual, sendo elas a ação rescisória e a ação declaratória de inexistência de sentença (*querela nullitatis*).

Possibilitar a revisão de determinadas decisões, sobretudo àquelas proferidas em sede de controle de constitucionalidade, é permitir a própria evolução social e evolução do instituto da mutação constitucional, a partir de reinterpretação adequada aos novos ditames da sociedade atual. Vide importantes decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL. ARTIGO 741, PARÁGRAFO ÚNICO, E ARTIGO 475-L, PARÁGRAFO PRIMEIRO, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. ARTIGO 525, PARÁGRAFO PRIMEIRO, INCISO III, PARÁGRAFOS 12 E 14, E ARTIGO 535, PARÁGRAFO 5º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. 1. São constitucionais as disposições normativas do parágrafo único do art. 741 do CPC, do § 1º do art. 475-L, ambos do CPC /73, bem como os correspondentes dispositivos do CPC /15, o art. 525, § 1º, III e §§ 12 e 14, o art. 535, § 5º. 2. Os dispositivos questionados buscam harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição, agregando ao sistema processual brasileiro, um mecanismo com eficácia rescisória de sentenças revestidas de vício de inconstitucionalidade qualificado. 3. São consideradas decisões com vícios de inconstitucionalidade qualificados: (a) a sentença exequenda fundada em norma reconhecidamente inconstitucional, seja por aplicar norma inconstitucional, seja por aplicar norma em situação ou com sentido inconstitucionais; (b) a sentença exequenda que tenha deixado de aplicar norma reconhecidamente constitucional. 4. Para o reconhecimento do vício de inconstitucionalidade qualificado exige-se que o julgamento do STF, que declara a norma constitucional ou inconstitucional, tenha sido realizado em data anterior ao trânsito em julgado da sentença exequenda. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.⁵¹

AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 3.953/1987 DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA. POSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DESTA SUPREMA CORTE. 1. Trata-se de demanda visando a desconstituir a condenação passada em julgado do ESTADO DO ESPÍRITO SANTO ao reajuste dos vencimentos de servidores públicos estaduais com base no Índice de Preços ao Consumidor – IPC em decorrência da aplicação da Lei Estadual 3.935/1987 (Lei da Trimestralidade), declarada inconstitucional pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 2. “É inconstitucional a vinculação do reajuste de vencimentos de servidores estaduais ou municipais a índices federais de correção monetária” (Súmula vinculante 42 /STF) 3. A jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já decidiu pela possibilidade da relativização da coisa julgada em situações idênticas. 4. Agravo interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar ao agravado multa de um por cento do valor atualizado da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (à exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao

⁵¹ STF, RE 611.503/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, DJE 19.03.2019.

final).⁵²

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO RESCISÓRIA. IRRESIGNAÇÃO QUANTO A MULTA APLICADA EM VIRTUDE DA OPOSIÇÃO DE SEGUNDOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS CONSIDERADOS PROCRASTINATÓRIOS. ENUNCIADO Nº 343 DA SÚMULA DO STF. USO COMO SUCEDÂNEO RECURSAL: IMPOSSIBILIDADE. 1. Em vista da relevância do valor “segurança jurídica” para a ordem social, a possibilidade de relativização da coisa julgada deve ser vista com extrema cautela, do que deriva a necessidade de interpretação restritiva das hipóteses de cabimento da ação rescisória. 2. O cabimento da ação rescisória fundada no art. 966 , inc. V , do CPC pressupõe que a ofensa à ordem jurídica seja manifesta, caracterizada como violação frontal à norma jurídica (lei, princípio, entre outras espécies de norma) e evidenciada de plano, sem a necessidade de reexame de provas. 3. Incidência do enunciado nº 343 da Súmula do STF: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”. 4. As situações de alegada injustiça da decisão ou de inadequado exame de provas, conforme sustentados pela parte autora, não se prestam, por si sós, a sustentar o pedido rescisório. Na espécie, o acórdão proferido no ARE nº 1.102.824/PE , que considerou os segundos embargos de declaração também procrastinatórios e promoveu a majoração da multa processual de 1% para 10%, não se caracteriza como manifesta ofensa à ordem jurídica, descabendo, portanto, o uso da ação rescisória como sucedâneo recursal. 5. Agravo regimental da União não provido e pedido de tutela provisória incidental prejudicado. Condenação da parte autora ao pagamento de honorários advocatícios, segundo os parâmetros do art. 85 , § 3º e 4º , do CPC , nos termos assentados no voto.⁵³

Dessa forma, o primado da coisa de julgada, em situações excepcionais, deve ceder ao exame de outro princípio, de modo que a decisão transitada em julgada poderá ser inteiramente ou parcialmente desconstituído, observando, por certo, os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, por meio da aplicação do teste de proporcionalidade.

6.1 TEMAS 881 885 DO STF

A relevância da discussão acerca da relativização do instituto da coisa julgada ganhou novos contornos e voltou ao centro das atenções no final do ano de 2022, quando o Supremo Tribunal Federal retomou o julgamento dos Temas 881 e 885, RE 949.297 e 955.227 respectivamente, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

De um lado, o Tema 881 possui como temática os limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.

⁵² STF, RE 1339777/ES, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJE 13.09.2021.

⁵³ STF, Ag. Reg. na AR 2.837 PE, Rel. Min. André Mendonça, DJE 08.08.2022.

Por sua vez, o Tema 885 trata dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.

Embora distintos, há de se notar a perfeita conexão entre os assuntos em questão, tendo em vista principalmente a produção de feitos semelhantes no âmbito tributário a partir do processo civil-constitucional.

Tais discussões surgem a partir da problemática em torno da constitucionalidade de alguns dispositivos Lei 7.689/88, responsável pela instituição da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Em resumo, sustentavam os contribuintes que alguns artigos deste diploma legal teriam violado expressamente os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, sobretudo por não ter sido respeitado o rito correto para a criação de um tributo, qual seja, através de lei complementar.

Neste sentido, muitos contribuintes ingressaram com demandas em juízo com vistas a não se submeter a exigência da CSLL, sob argumento de diversas inconstitucionalidades. Ato contínuo, muitas foram as decisões proferidas em sede de controle difuso ou concreto de constitucionalidade, as quais restaram, em determinado momento, devidamente transitadas em julgado.

Ocorre que, no ano de 2007, chegou ao Supremo Tribunal Federal a Ação Direta Inconstitucionalidade número 15, proposta pela Confederação das Associações de Microempresas do Brasil, cujo objetivo central era que fosse declarada a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88.

Após regular prosseguimento do feito, os ilustríssimos ministros do órgão Cúpula do Judiciário, em sessão plenária, acordaram, por unanimidade de votos, em declarar a inconstitucionalidade dos artigos. 8º e 9º da referida lei, e, a *contraria sensu*, declarou a constitucionalidade de todos os demais artigos.⁵⁴

A partir daí surge nova problemática, pois de um lado pretendia a União Federal exigir desde logo a exação tributária, tanto que emitiu o Parecer Público PGFN n.º 492/2011 acerca da legitimidade na cobrança da CSLL pós julgamento da ADI 15, segue ementário abaixo.

⁵⁴ Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298> Acesso em 01.05.2023

PARECER PGFN/CRJ/N ° 42 /2011

DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURÍDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO, TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR O TRIBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS.

1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de urna dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: Q. todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; üil quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; jiãl quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

5. Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.⁵⁵

Ao longo do parecer, a Fazenda defende que o termo *a quo* para retorno da cobrança deste tributo é o trânsito em julgado da decisão ou a publicação da resolução do Senado, isto é, para a

⁵⁵ Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-2011.pdf> Acesso em 10.01.2023

PGFN, a partir do trânsito em julgado do acórdão do STF na ADI 15 restaria configurado o termo inicial para a desconstituição da coisa julgada em matéria tributária.

Por sua vez, aqueles contribuintes que discutiram a exação da CSLL na via do controle difuso de constitucionalidade alegam a proteção do manto da coisa julgada, uma vez que as prestações jurisdicionais restaram transitadas em julgado antes da análise do tema pelo Supremo Tribunal Federal.

Cabe aqui destacar que este embate surge em razão do caráter do tributo em tela, isto porque a CSLL é considerada prestação de trato continuado ou sucessivo, isto é, seu recolhimento se dá forma periódica, como por exemplo o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e as Contribuições ao Programa de Integração Social e ao Financiamento da Seguridade Social (PIS/Cofins). Desse modo, em virtude da ocorrência mensal da prática do fato gerador deste tributo por parte das empresas, o manto da coisa julgada acabou por ficar em xeque.

Sob este viés, o julgamento dos temas 881 e 885, submetido ao regime da repercussão geral, sobreveio com a função de solucionar a controvérsia descrita acima, principalmente de modo a guiar os contribuintes a respeito das decisões que possuam em controle difuso de constitucionalidade e que porventura tenham entendimento diverso perante o Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, bem como de que modo poderão os órgãos fazendários realizar a cobrança tributária sem ferir os direitos fundamentais estampados na carta magna.

Feitas tais considerações iniciais, no dia 08/02/2023 o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento dos respectivos temas, com Acórdão publicado no dia 02/05/2023⁵⁶, e, para tanto, foram fixadas as seguintes teses.

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

Desta feita, em que pese ainda sejam cabíveis eventuais embargos de declaração a serem

⁵⁶ Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357653486&ext=.pdf> Acesso em 10.05.2023.

opostos, resta evidente, portanto, a posição adotada pelo Pretório Excelso, qual seja, a possibilidade de quebra da coisa julgada de natureza tributária proferida nas ações em controle difuso ou concreto de constitucionalidade.

Cumprido destacar que a votação dos ministros se deu por unanimidade a respeito do assunto, onde não houver qualquer hesitação para fixação das teses tratadas acima, vide abaixo ementário.

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

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

2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial com trânsito em julgado que o exonerava do pagamento da CSLL. O acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei nº 7.869/1988) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar.

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

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

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

6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte.

7. Na parte subjetiva desta decisão referente ao caso concreto, verifica-se que a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15. Como consequência, dá-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional.

8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de

repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”

De modo a complementar o assunto e trazer maiores esclarecimentos, seguem abaixo alguns trechos do Voto do Ministro Edson Fachin.

“Feitas essas ponderações iniciais, declaro meu voto no sentido de prover o presente recurso extraordinário para fins de reformar o acórdão recorrido e de restaurar a denegação da ordem deste writ proposta pela sentença do juízo da 4ª Vara da Seção Judiciária do Estado do Ceará.

Isto porque firmo 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 abstrata.

Considerando que presentes razões de segurança jurídica do contribuinte e de interesse social, nos termos do art.927, CPC15, entendo que seja o caso de empreender modulação dos efeitos temporais da decisão para que tenha eficácia pró-futuro a partir da publicação da ata de julgamento deste acórdão.

Ante a natureza continuada da relação jurídico-tributária e a condição implícita traduzível na cláusula rebus sic stantibus, entendo que juízo de constitucionalidade de lei instituidora de tributo em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade possui o condão de modificar o estado de direito, consistindo em ius superveniens, à luz do efeito vinculante e da eficácia erga omnes produzidos pelas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (art. 102, §2º, da Constituição da República), assim como pela função constitutiva do Direito dos precedentes judiciais.

Em síntese, revela-se inoponível a dimensão subjetiva de coisa julgada formada em demanda individual em face de processo objetivo com eficácia erga omnes e efeitos vinculantes, quando os conteúdos dos atos decisórios são opostos em relação à constitucionalidade de tributo, fixando a existência ou não de relação jurídico-tributária de trato continuado entre Contribuinte e Estado.

Ante a natureza continuada da relação jurídico-tributária e a condição implícitatradsuzível na cláusula rebus sic stantibus, entendo que juízo de constitucionalidade de lei instituidora de tributo em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade possui o condão de modificar o estado de direito, consistindo em ius superveniens, à luz do efeito vinculante e da eficácia erga omnes produzidos pelas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (art. 102, §2º, da Constituição da República), assim como

pela função constitutiva do Direito dos precedentes judiciais;

Por fim, ante do exame do caso em concreto, impende registrar que a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada do contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, termina por corresponder a ônus tributário ao contribuinte. Tal situação equivale à instituição de novo tributo, que, por razões de segurança jurídica na tributação, deve observar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena, e, no caso das contribuições para a seguridade social, a anterioridade nonagesimal.

Assim, as teses jurídicas de inconstitucionalidade do tributo acolhidas na sentença favorável à parte Recorrida, em decorrência da inexistência de lei complementar para criação da CSLL e por ofensa ao princípio da irretroatividade tributária, foram expressamente rejeitadas em abstrato por este Egrégio Colegiado.

Logo, parece-nos irretocável a linha de raciocínio desenvolvida pelo i. Procurador-Geral da República, nos seguintes termos:

“Desse modo, percebe-se que a causa de pedir próxima da ação direta e da causa transitada em julgado é a validade e a aplicabilidade da Lei 7.689/88, diferenciando apenas na amplitude dos fatos decorrentes da sentença final e evidenciando que a Corte Suprema já conheceu e julgou, no âmbito do controle concentrado, controvérsia de mesmo fundamento jurídico e a potencialidade, no plano dos fatos, de fazer sobrepor o resultado de ação de efeitos gerais mesmo contra res iudicata já formada em ação judicial com efeitos meramente inter partes, seguindo o sentido já consolidado na jurisprudência do STF, em casos de natureza tributária”.

Conclui-se, portanto, que a coisa julgada material formada no processo 127/1989, aviado na Seção Judiciária do Estado do Ceará, teve sua eficácia temporal limitada ao advento da publicação da ata de julgamento da ADI indigitada, nos termos do art. 28 da Lei 9.868/1999. Isto porque a pronúncia do juízo definitivo de constitucionalidade possui aptidão para modificar o estado de direito de ato decisório, que verse sobre relação jurídica de trato continuado.

Ademais, por força dos princípios da legalidade e da isonomia, a partir da referida publicação a Administração Tributária tem sua atividade plenamente vinculada ao lançamento tributário das exações tributárias referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na espécie, independentemente de propositura e procedência de ação revisional.

Por conseguinte, não possui guarida constitucional o entendimento esposado pelo Tribunal de origem no acórdão recorrido, de modo que a irresignação da parte Recorrente merece prosperar.

Caso a presente proposta reste majoritária no âmbito do colegiado, propõe-se a fixação da seguinte Tese jurídica ao Tema 881 da sistemática da repercussão geral: “A eficácia temporal de coisa julgada material derivada de relação tributária de trato continuado possui condição resolutiva que se implementa com a publicação de ata de ulterior julgamento realizado em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, quando os comandos decisórios sejam opostos, observadas as regras constitucionais da irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, de acordo com a espécie tributária em questão. Considerando razões de segurança jurídica, com destaque ao seu consectário da proteção da confiança dos contribuintes acobertados pela coisa julgada, o presente entendimento tem eficácia pró-futuro a partir da publicação da ata de julgamento desta decisão.

Desta feita, em virtude da unanimidade no entendimento dos ministros, destaca-se que o posicionamento ilustrado acima demonstra o entendimento majoritário do Pretório Excelso acerca do assunto, mais especificamente a desconstituição imediata das decisões proferidas em sede controle difuso de constitucionalidade, ainda que transitadas em julgado.

6.2 IMPACTOS A PARTIR DA DECISÃO NOS TEMAS 881 E 885

A partir das teses fixadas pelo Supremo, sobretudo em razão da quebra imediata da coisa julgada nos processos em controle difuso de constitucionalidade, surgiram alguns questionamentos por parte dos contribuintes acerca da eventual tributação que voltará a ocorrer.

Primeiramente, é importante destacar que, por 6 votos a 5, os ministros do Supremo entenderam pela não modulação dos efeitos da decisão proferida no tema em comento, no entanto, respeitado o princípio da anterioridade, visto que existiram aqui aumento da carga tributária. Desse modo a cobrança se dará, respeitada o princípio constitucional, desde a decisão no qual restou desconstituída, esta, por sua vez, observando a prescrição quinquenal, contudo, destaca-se, por óbvio, que a incidência tributária será limitada pelo prazo prescricional de 05 anos para sua respectiva cobrança pelo ente fazendário competente.

A partir daí surge novo questionamento, qual seja, em sendo a decisão em controle concreto o marco inicial para cobrança do crédito tributário, poderá o Fisco exigir multa e juros incidentes sobre o crédito tributário a contar de sua respectiva data de constituição definitiva. Além disso, restaria saber qual a metodologia de cálculo a ser adotada, bem como novo prazo para cumprimento das obrigações acessórias.

Por outro lado, mais um questionamento decorrente desta decisão seria: poderão os contribuintes se valer deste mesmo entendimento? Isto é, em caso de decisão desfavorável ao contribuinte obtida na via do controle difuso, e que posteriormente advenha decisão do Pretório Excelso em controle concentrado, haverá quebra imediata de tais decisões em favor da Fazenda pública?

Em caso de resposta afirmativa é de se destacar eventual impacto aos cofres públicos que esta decisão iria gerar, uma vez que cabe ao contribuinte exigir a repetição do indébito tributário, também respeitada aqui a prescrição quinquenal.

Um ótimo exemplo de como esse posicionamento pode ser utilizado após decisão proferida sob a sistemática da repercussão geral, tem ligação com o Tema 69, responsável por fixar a seguinte tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

Nesta toada, aplicando interpretação extraída deste jugado, em 12 de janeiro de 2023 foi publicada a Medida Provisória 1.159/2023, que promover alterações 10.637/2002, dentre elas a exclusão da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor do ICMS incidente na aquisição de mercadorias, vide alteração abaixo.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.159, de 2023)

Nota-se que tal alteração decorrem diretamente da decisão emanada no Tema 69, contudo, vista sob outro viés. Desse modo, a luz do caso ora analisado, caberá, portanto, ao Poder Judiciário, ou até mesmo ao STF, determinar o efetivo alcance do julgamento dos Temas 881 e 885, a fim de que possa haver uma justa e correta tributação desde logo.

CONCLUSÃO

O instituto da coisa julgada possui papel preponderante na defesa da segurança jurídica e da estabilidade nas relações no seio da sociedade, de modo a não tornar as discussões *ad eternum*, bem como garantir alguma uma mínima previsibilidade. Desta forma, citar coisa a julgada é tocar em princípio basilar em qualquer Estado Democrático de Direito.

Assim, a *res iudicata* se apresenta como um princípio fundamental do sistema jurídico que estabelece que uma decisão judicial transitada em julgado (ou seja, não sujeita mais a recursos) possui autoridade final e definitiva, não podendo ser modificada ou questionada em processos futuros.

Ocorre que, conforme destacado ao longo do presente estudo, este instituto pode sofrer algumas mitigações, como no caso dos próprios limites inerentes à coisa julgada, assim como no caso da ação rescisória e ação declaratória de inexistência de sentença (*querela nullitatis*). Por outro lado, a relativização do instituto da coisa julgada é medida que se impõe em situações diversas a estas discriminadas acima.

Na esfera tributária, a relativização da coisa julgada pode ocorrer em situações em que a decisão judicial transitada em julgado foi baseada em erro de fato ou de direito, violação de normas constitucionais ou legais, ou em casos de superveniência de novas leis ou decisões de

tribunais superiores.

Outra hipótese de relativização da coisa julgada tributária é a chamada "modulação dos efeitos da decisão". Isso ocorre quando uma nova interpretação da lei ou da Constituição é estabelecida pelos tribunais superiores, mas existem decisões transitadas em julgado que foram contrárias a essa nova interpretação. Nesse caso, os tribunais podem decidir aplicar a nova interpretação apenas para casos futuros, preservando os efeitos da coisa julgada das decisões passadas.

É importante ressaltar que a relativização da coisa julgada é uma exceção e deve ser aplicada com cautela, de forma a garantir a segurança jurídica e a estabilidade das decisões judiciais. Por isso, os requisitos para a sua aplicação são rigorosos e dependem de cada caso concreto.

Neste sentido, o presente estudou buscou, a partir de uma abordagem preliminar realizar uma contextualização histórica do assunto, por meio de toda base principiológica no âmbito do processo civil e do sistema tributário nacional. Ato contínuo, se buscou abordar toda a sistemática correspondente ao âmbito jurisdicional do STF, e o controle de constitucionalidade em suas ambas as acepções, difuso e concentrado.

Deste modo, realizada toda abordagem preliminar se chega ao ponto central em questão, qual seja a relativização da coisa julgada nos processos de natureza tributária, sob a luz do julgamento dos Temas 881 e 885.

Nesta toada, a apreciação por parte do Supremo Tribunal Federal determinou que decisões proferidas em sede de controle difuso/concentrado de constitucionalidade serão automaticamente quebradas nas hipóteses de mudança neste entendimento em sede de controle concentrado/abstrato, respeitado princípio da anterioridade tributária. Ademais, o órgão de cúpula do judiciário decidiu por não modular os efeitos da decisão, de modo que seus efeitos valem desde já, qual seja, a partir da decisão eventualmente proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

No caso em exame, em sua origem, havia discussão acerca da necessidade de recolhimento da CSLL àqueles contribuintes que detinham provimentos jurisdicionais proferidos antes da ADI 15, apontando a inconstitucionalidade de alguns dispositivos da Lei. 7.689/1988.

A partir daí se colocam importantes questionamentos, sendo eles: poderão os contribuintes

se valer deste mesmo entendimento; deverá haver aplicação de multa incidente sobre todo montante não recolhido.

Ao final deste estudo não se buscar aqui exaurir o assunto, tendo em vista que ainda haverá muito trabalho a ser desenvolvido pelo poder judiciário na busca de estabelecer a mais justa e efetiva tributação em respeito aos princípios da isonomia, livre concorrência em conjunto com segurança jurídica.

Desse modo, a sistemática de força dos precedentes, que vem crescendo em nosso ordenamento jurídico, irá guiar a melhor aplicação da hermenêutica processual-tributária, respeitando de pronto as garantias constitucionais, as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Por fim, é de se destacar, ainda, que o julgamento dos temas 881 e 885, realizado neste ano, apesar de restrito aos ditames do processo tributário, irá desempenhar marco fundamental aos jurisdicionados em todo território acional, pois demarca importante posicionamento do Pretório Excelso na aplicabilidade de princípios outrora considerados imutáveis. Afinal, diante de todo exposto até aqui, a sistemática principiológica funciona como mandado de otimização e atuará de forma dinâmica em cada um dos *hards cases* que se pretendem solucionar.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto; Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo, 2ª edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 19ª Edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

CÂMARA, Alexandre de Freitas Ação Rescisória. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CÂMARA, Alexandre de Freitas. Lições de Direito Processual Civil. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2014

CAPPELLETTI, Mauro, GARTH, Bryant. ACESSO À JUSTIÇA. Trad. NORTHFLEET, Ellen Gracie. São Paulo: Sergio Antonio Fabris

- CARVALHO, Paulo de Barro. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CHICANATO, Dionísio de Jesus. Modelo difuso e controle de constitucionalidade. São Paulo, 2004.
- Constituição da República Federativa do Brasil – Coleção Saraiva de Legislação – 58ª edição, SP: Saraiva, 2023.
- CUNHA JÚNIOR, Dirley. Curso de Direito Constitucional. 9ª Ed., rev., atual. e ampl., Salvador: Editora Juspodivm, 2015.
- DANTAS, Ivo. Coisa Julgada Inconstitucional: Declaração Judicial de Inexistência. Revista Fórum Administrativo. São Paulo, p. 588-607, maio 2002.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificação da Jurisprudência no direito tributário. São Paulo, Noeses, 2009.
- DIDIER JR, F.; BRAGA, P.; OLIVEIRA, R. A. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 10 ed. v. 2, Salvador: Ju Povim, 2015
- DINAMARCO, Cândido Rangel. Instituições de direito processual civil. 4. ed., vol. III, São Paulo: Malheiros, 2004.
- FERAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Coisa Julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro (Lei n7.689/88) Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n 125, 2006.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Comentários à constituição brasileira de 1988. vol. 2. São Paulo: Editora Saraiva, 1992.
- FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro. Controle de constitucionalidade: coisa julgada em matéria tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- GRECO, L. Instituições de Processo Civil, v. II, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. São Paulo: Dialética, 2005.
- MARINONI, Luiz Guilherme. Coisa julgada inconstitucional. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.
- MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial): atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva [et al]. Coisa julgada tributária. São Paulo: MP Editora, 2005
- MENDES, Gilmar Ferreira. A evolução do direito constitucional brasileiro e o controle de constitucionalidade da lei, 1998.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MINARDI, Josiane. Direito tributário. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.
- MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. A eficácia preclusiva da coisa julgada material no sistema do

processo civil brasileiro. In Temas de direito processual, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988, Primeira série.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. Revogação em matéria tributária. São Paulo;Noeses, 2005.

NASCIMENTO, Carlos Valder do; THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. Coisa julgada inconstitucional: a questão da segurança jurídica. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

NERY JÚNIOR, N. A polêmica sobre a relativização (desconsideração) da coisa julgada e o estado democrático de direito. In: DIDIER JÚNIOR, F. Relativização da coisa julgada. Salvador: JusPodivm, 2008.

NEVES, D. A. A. Manual de direito processual civil. 6 ed. Rer atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

PINHO, Rodrigo César Rebello. Teoria geral da constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2007.

POLETTI, Ronaldo. Controle da constitucionalidade das leis. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

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

RAMOS, Dirceo Torrecillas. Controle de constitucionalidade por via de ação. São Paulo: Angelotti, 1994.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2002.

RÊGO, Bruno Noura de Moraes. Ação rescisória e a retroatividade das decisões de controle de constitucionalidade das leis no Brasil. Porto Alegre, Fabris, 2001.

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

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTIAGO, Igor Mauler. A crise atual da coisa julgada em matéria tributária. In: MANEIRA, Eduardo; e TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang et alii. Curso de direito constitucional. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 920.

SCHMITT, Carl. O guardião da Constituição. Trad. Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 3. ed. São Paulo; Malheiros, 1998.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. Limites objetivos da coisa julgada no atual direito brasileiro. In: Sentença e coisa julgada: ensaios e pareceres. Rio de Janeiro: Editora Forense, 4ª edição, 2003.

STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma nova crítica do direito.

Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

TALAMINI, Eduardo. Coisa julgada e sua revisão. São Paulo, Editora dos Tribunais, 2005

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016. v. I.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 20. ed. ed., rev.e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

TUCCI, José Rogério Cruz e. Limites subjetivos da eficácia da sentença e da coisa julgada civil. São Paulo: RT, 2006.

VARGAS, Ângelo Miguel de Souza. Coisa julgada inconstitucional e a aplicabilidade da ação rescisória. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo, nº 52, p. 197-226, julho-setembro 2005

VELOSO, Zeno. Controle jurisdicional de constitucionalidade. 2ª ed. BeloHorizonte: Editora Del Rey, 2000.

VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira. Diálogo institucional e controle de constitucionalidade: debate entre o STF e o Congresso Nacional. São Paulo: Saraiva, 2015

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. O dogma da coisa julgada: hipóteses de relativização. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003

YARSHELL, Flávio Luiz. Ação Rescisória. São Paulo: Malheiros, 2005_____.

Coisa julgada, limites objetivos e eficácia preclusiva. In:_____;

ZANETI JÚNIOR, Hermes. Introdução ao estudo do processo civil: primeiras linhas de um paradigma emergente. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2004.