

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO *LATU SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO E
FINANÇAS PÚBLICAS**

IZABEL MARIA DE FARIAS

**O CONFLITO ENTRE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E A COISA
JULGADA TRIBUTÁRIA**

**BRASÍLIA,
JULHO 2015**

IZABEL MARIA DE FARIAS

**O CONFLITO ENTRE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E A COISA
JULGADA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização *latu sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, como requisito parcial de conclusão.

**BRASÍLIA,
JULHO 2015**

IZABEL MARIA DE FARIAS

**O CONFLITO ENTRE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E A COISA
JULGADA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização *latu sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, como requisito parcial de conclusão.

RESUMO

A presente monografia destina-se ao estudo do conflito entre o controle de constitucionalidade e a coisa julgada tributária. A questão a ser enfrentada diz respeito à análise de decisão judicial no caso concreto, afastando a norma por entendê-la inconstitucional e, posteriormente, sobrevindo decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em controle difuso ou concentrado, em sentido contrário. O conflito entre os valores está materializado, de um lado, pela coisa julgada tributária, sinônimo de segurança jurídica e, de outro, pela sua relativização em obediência à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. A possibilidade de relativização da coisa julgada divide a Doutrina. A corrente que defende a relativização parte do pressuposto da necessidade de respeito ao princípio da supremacia da Constituição, pois coisa julgada individual em conflito não pode manter-se eficaz. Assevera-se que a segurança jurídica, assim como a garantia da coisa julgada não são valores absolutos e devem conviver com outros princípios de igual estatura. A corrente contrária defende que a proteção à coisa julgada busca atribuir certeza as relações jurídicas, mostrando-se expressão do princípio da segurança jurídica. A coisa julgada, como instrumento de pacificação social, deve pairar soberana sobre o ordenamento jurídico, impossibilitando qualquer relativização da mesma.

Palavras-chave: Coisa julgada tributária inconstitucional. Controle de Constitucionalidade. Relativização. Segurança Jurídica.

ABSTRACT

This monograph intends to study the conflictual relationship between judicial review and res judicata in tax decisions. The question to be addressed concerns the cases decisions, away from the norm for understanding it unconstitutional. Subsequently, it arises conflict between the values materialized by res judicata tax and other relativization, when the Supreme Court, in diffuse or concentrated control, decides in an opposite direction. The conflict between the values is substantiated in the res judicata synonymous with legal certainty and, on the other hand, its relativity in obedience to the decision rendered from Supreme Court. The possibility of relativization of the res judicata divides Tax Doctrine. Some defend the relativity of the assumption about the principle of supremacy of the Constitution. Thus, individual res judicata in conflict cannot remain effective. It asserts that legal certainty as well as the guarantee of res judicata are not absolute and must live with others principles of similar stature. The opposing current argues that the protection of res judicata seeks to assign certain legal relationships showing up the expression of the principle of legal certainty. The res judicata, as a social pacification instrument, should hover sovereign over the law preventing any relativity of it.

Keywords: Res judicata. Unconstitutionality. Judicial Review. Relativization. Legal certainty.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.....	9
1.1 A DOCTRINA DO CONTROLE DIFUSO E DO CONCENTRADO.....	13
1.1.1 <i>CARACTERÍSTICAS DOS CONTROLES</i>	14
1.1.2 <i>EFEITOS DOS CONTROLES</i>	15
1.2 EFEITOS DO CONTROLE DIFUSO.....	17
1.3 OS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS - RE 377457 E 381964	20
2. COISA JULGADA.....	23
2.1 LIMITES DA COISA JULGADA.....	25
2.2 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	27
2.3 SEGURANÇA JURÍDICA	30
3. RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA.....	34
3.1 DOCTRINA FAVORÁVEL À RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA	36
3.1.1 <i>OS PRINCIPAIS ARGUMENTOS</i>	36
3.1.2 <i>OS EFEITOS DA RELATIVIZAÇÃO</i>	38
3.2 DOCTRINA FAVORÁVEL À SEGURANÇA JURÍDICA.....	42
3.2.1 <i>OS PRINCIPAIS ARGUMENTOS</i>	42
3.2.2 <i>OS EFEITOS DA SEGURANÇA JURÍDICA</i>	44
CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	47

INTRODUÇÃO

O estudo do presente tema origina-se de dúvidas e reflexões sobre o conflito entre a coisa julgada favorável ao contribuinte e posterior decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade.

Busca-se analisar até que ponto a relativização da coisa julgada em face de decisão oriunda do STF, em sede de controle de constitucionalidade, feriria, ou não, o princípio da segurança jurídica em matéria tributária.

Entende-se relevante o tema abordado, principalmente, pelos reflexos que sofrerão os contribuintes em decorrência da nova mudança jurisprudencial ou, simplesmente, pela confirmação da constitucionalidade da lei anteriormente afastada pela decisão judicial no caso concreto.

A relevância política, jurídica e econômica delinea-se pelo impacto que a decisão proferida pelo STF em sede de controle de constitucionalidade pode gerar no âmbito patrimonial dos contribuintes que se encontravam resguardados pelo manto coisa julgada.

Daí, é oportuno se analisar os efeitos decorrentes da decisão proferida pelo STF, em sede de controle de constitucionalidade difuso ou concentrado, na esfera jurídica dos jurisdicionados e seu impacto sobre a coisa julgada tributária.

No que tange ao aspecto jurídico, é salutar discutir os efeitos de decisões proferidas pelo STF incidentes sobre a coisa julgada e, em decorrência disso, infringência do princípio da segurança jurídica.

Então, é importante analisar a extensão do princípio da segurança jurídica, se o mesmo possui sede constitucional e legal, bem como se é benéfica a harmonização deste Princípio em face de outros valores constitucionais e legais.

Sendo assim, necessário se faz buscar ajuda na farta Doutrina e jurisprudência vinculada ao tema, para chegar-se à compreensão sobre os efeitos e consequências que decisões do Supremo Tribunal Federal possam ter sobre a coisa julgada tributária.

O trabalho encontra-se estruturado em três capítulos, além desta introdução e da conclusão: o capítulo primeiro trata do tema controle de constitucionalidade, sua previsão na Constituição Federal de 1988, sua importância para o fortalecimento da jurisdição constitucional, os momentos em que é exercido e os órgãos competentes para fazê-lo. Apresenta-se, também, uma retrospectiva histórica do Controle de Constitucionalidade, sua origem e previsão nas Constituições anteriores à atual.

Dada à relevância do assunto para o desenvolvimento do presente trabalho, busca-se ressaltar as principais características do controle concentrado e do difuso, bem como os efeitos decorrentes das decisões proferidas em ambos os controles.

Trata-se, também neste capítulo, acerca da tendência que descortina na Suprema Corte, para aproximar os efeitos decorrentes das decisões proferidas em controle difuso com aquelas proferidas em controle concentrado e o impacto que essa nova tendência pode acarretar ao presente estudo.

No capítulo segundo, inicia-se a análise da doutrina da coisa julgada e a sua importância para o fortalecimento do princípio da segurança jurídica, frisando-se, inclusive, as características existentes na doutrina da coisa julgada em matéria tributária.

A importância da abordagem da coisa julgada, será melhor percebida quando da análise acerca da possibilidade de sua relativização em decorrência de posterior controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

No capítulo terceiro, baseado em vasta doutrina, se buscará demonstrar às teses favoráveis a relativização da coisa julgada em matéria tributária em face de decisão proferida em controle de constitucionalidade e os efeitos daí decorrentes

para o cidadão contribuinte. Em sequência, se trabalhará com a doutrina favorável ao princípio da segurança jurídica materializado na manutenção da coisa julgada.

1. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

A Constituição veio legitimar a existência do Estado Democrático de Direito por meio da criação de mecanismos de controle para garantia de sua existência. Diante disso, a Constituição delineou os órgãos que formam o arcabouço de sustentação do Estado, consagrando o sistema de separação de Poderes, bem como delimitando direitos e garantias fundamentais.

Sendo a Constituição o parâmetro de validade das demais normas jurídicas, necessário se faz que as normas infraconstitucionais guardem respeito ao texto constitucional. Em regra, todas as normas são consideradas constitucionais. Essa presunção desempenha um importante papel na busca da harmonia do sistema jurídico.

Excepcionalmente, poderão surgir dúvidas e controvérsias a respeito de determinado diploma normativo, o que obriga a apreciação da constitucionalidade da lei, por um órgão delineado pela própria Constituição.

A jurisdição constitucional fundamenta-se em dois pilares: a força normativa e o princípio da supremacia.

A Constituição é a base jurídica que sustenta a conduta do Estado e dos órgãos necessários a sua gestão. E para desenvolver tal mister é necessário que as normas constitucionais se revistam de um mínimo de eficácia. Devem incorporar em seu bojo a realidade jurídica do País em consonância com a realidade social, sob pena de completo descompasso com a sociedade.

Mendes (2007, p. 111) afirma que os aplicadores da Constituição, na solução dos problemas jurídico-constitucionais, procurem dar preferência àqueles pontos de vista que, ajustando historicamente o sentido das suas normas, confirmem-lhe maior eficácia.

Pelo princípio da supremacia, a Constituição é o parâmetro de validade para as normas infraconstitucionais, em pirâmide escalonada, na qual as normas inferiores devem obediência e compatibilidade às normas superiores.

Segundo Novellino (2013, p. 173) a supremacia da Constituição tem como pressuposto a superioridade jurídica e axiológica da Constituição, pois nenhum ato jurídico incompatível com a Carta Magna pode ser considerado válido. Ainda na visão do nobre doutrinador, o citado princípio além de vedar a violação positiva da Constituição, em alguns também veda a violação negativa impondo, neste caso, o dever de legislar.

A verificação da conformidade das normas com a Constituição Federal ocorre por meio do controle de constitucionalidade exercido por órgãos delineados pela própria Constituição.

No Brasil, o controle de constitucionalidade pode ser preventivo ou repressivo, ocorrendo no âmbito dos três Poderes, ainda que de forma e frequências distintas.

O controle preventivo ocorre antes da promulgação de determinada lei ou emenda constitucional, pois o objetivo é evitar que normas inconstitucionais agridam ou lesionem a Constituição Federal.

No âmbito do Poder Executivo, tipicamente incide o controle prévio na faculdade concedida ao Chefe do Executivo para vetar projetos de lei que entenda inconstitucionais.

No Legislativo, se materializa diuturnamente no seio das Comissões de Constituição e Justiça, ao verificar-se a compatibilidade dos projetos de lei com a Constituição. O procedimento encontra-se delineado nos Regimentos Internos da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para que leis e atos normativos sejam discutidos e analisados de forma que guardem compatibilidade com a Constituição Federal.

Já no Judiciário, acontece de forma extremamente restrita: na hipótese de julgar Mandado de Segurança contra Presidente de Casa Legislativa, impetrado por Parlamentar, com o objetivo de se omitir nos trâmites de determinada votação, sob argumento de inconstitucionalidade. Inclusive, essa excepcional hipótese é conhecida como controle difuso-concreto, pois se trata de proteção ao direito e certo de Parlamentar que não deseje discutir proposição violadora da Constituição Federal.

Ao contrário, o controle repressivo é realizado, em regra, pelo Poder Judiciário, após a conclusão definitiva do processo legislativo e para assegurar a supremacia da Constituição Federal.

O Poder Legislativo exerce a reprimenda *a posteriori* quando susta atos do Executivo que exorbitem os limites do poder regulamentar ou da delegação legislativa. Também o faz ao rejeitar Medida Provisória que considere inconstitucional, nos termos do art. 62 da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

Por fim, o Executivo poderia negar cumprimento a uma lei, por entendê-la inconstitucional. A situação é controversa, contudo, vez que o Chefe do Executivo, tanto se subordina à Carta Magna, como é Ente legitimado a propor arguição de controle de constitucionalidade, perante o órgão competente.

Assim, o controle repressivo de constitucionalidade de leis e atos normativos é exercido tipicamente pelo Poder Judiciário e de duas formas: de maneira concentrada - também conhecida como direta ou por ação, ou difusa, a chamada via de exceção.

Conforme Novelino (2013, p. 242), o sistema de controle difuso teve origem no caso *Madison versus Marbury*, julgado pela Suprema Corte Norte Americana em 1803.

O Tribunal Americano entendeu que caberia ao Poder Judiciário corrigir possível incompatibilidade existente entre normas superiores e a Constituição, de forma que fosse preservada a vontade do constituinte originário.

O controle difuso, no Brasil, já constava da Carta de 1891 (BRASIL, 1891). Foi aplicado, de forma efetiva, a partir de 1894 por meio da Lei Federal nº 221 (BRASIL, 1894), que atribuía competência aos Juízes e Tribunais, para apreciarem a validade de leis perante os casos concretos submetidos a julgamento.

O controle difuso permaneceu nas Constituições posteriores, como sistema exclusivo, somente passando a conviver com um embrionário controle concentrado de inconstitucionalidade a partir da Emenda Constitucional nº 16, de 26 de novembro de 1965 (BRASIL, 1965).

Com a edição da Emenda Constitucional nº 16, tornou-se possível tornar a representação de inconstitucionalidade do Procurador-Geral da República aplicável para questionamento da norma em si, permitindo-se a eliminação de normas inconstitucionais do sistema jurídico-constitucional.

O sistema de controle concentrado de constitucionalidade está contemplado na Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), de forma bastante abrangente e por meio de quatro mecanismos: Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI, Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADC, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF e Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão - ADO.

A competência para processar e julgar essas ações foi reservada ao Supremo Tribunal Federal – STF.

Ao contrário das Constituições de 1946 (BRASIL, 1946) e 1967/69 (BRASIL, 1967), que restringiam a legitimidade ao Procurador Geral da República, a Carta atual ampliou consideravelmente o leque de legitimados para propositura de ação de arguição de inconstitucionalidade.

1.1 A DOCTRINA DO CONTROLE DIFUSO E DO CONCENTRADO

Como antes mencionado, o controle difuso inaugurou o sistema constitucional brasileiro, uma vez que constou no ordenamento jurídico nacional, desde a Constituição de 1.891. Por ser um controle de constitucionalidade amplo, qualquer juiz ou Tribunal poderá decidir incidentalmente a inconstitucionalidade da norma e deixar de aplicá-la ao caso concreto.

No entanto, Novelino (2013, p. 252) destaca que existem argumentos considerando que o controle difuso seria inadequado para o Brasil, por ser modelo aplicado nos países que possuem o sistema *common law*. Acrescenta que, nesta espécie de controle, deve se dar peso aos precedentes judiciais.

E segue afirmando que a adoção do sistema *civil law*, como é o caso do Brasil, sem a existência de mecanismos que imponham o respeito ao precedente, acaba por permitir que juízes decidam diferentemente, violando princípios básicos da isonomia e da segurança jurídica.

Diferentemente do controle difuso, o concentrado busca a uniformização da interpretação e respeito às normas constitucionais, prescindindo da existência de um caso concreto. A finalidade precípua dessa forma de controle é a defesa da ordem constitucional objetiva.

A Constitucional contemplou alguns mecanismos de controle concentrado de constitucionalidade, inclusive, tratou de definir uma ampla gama de legitimados para a proposição das ações constitucionais.

Entendem alguns expoentes que o constituinte pretendeu reforçar o controle abstrato de normas no direito brasileiro. Mendes (2007, 1048) entende que com a

outorga do direito de propositura a diferentes órgãos da sociedade, o constituinte buscou reforçar o controle abstrato como peculiar instrumento de correção do sistema geral incidente.

1.1.1 CARACTERÍSTICAS DOS CONTROLES

No controle difuso, a finalidade principal não é a declaração de inconstitucionalidade de uma norma, mas a sua apreciação de forma incidental a fim de solver uma controvérsia relativa a direitos subjetivos.

A inconstitucionalidade, no controle difuso, é apreciada diante de um caso concreto levado ao Poder Judiciário. É tratada como uma questão prejudicial ao deslinde da demanda, pois o objetivo principal é a relação subjetiva instaurada entre as partes e não a verificação da constitucionalidade do diploma legal.

A verificação é antecedente lógico e necessário para o julgamento da lide. Antes de decidir a questão de fato, o Juiz analisará se a lei que institui um determinado tributo, por exemplo, é constitucional ou não, confrontada com o parâmetro constitucional.

Neste caso, não há a declaração de inconstitucionalidade da norma no dispositivo da decisão, apenas há o reconhecimento do vício e a não aplicação ao caso concreto.

No controle difuso, assim, a iniciativa cabe a qualquer interessado cujo direito tenha sido supostamente violado. E qualquer Juiz ou Tribunal pode reconhecer a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, enquanto não houver decisão definitiva proferida pelo STF com efeito vinculante.

Diversamente, o controle concentrado, ou abstrato, é exercido em tese, sem a existência de um caso concreto levado ao Judiciário. Pode ser instaurado independente da existência de um interesse jurídico específico, pois se busca, primordialmente, a defesa da ordem jurídico-constitucional, uma vez que a ênfase recai sobre a segurança jurídica de todo o ordenamento.

Pelo controle concentrado de constitucionalidade, qualquer lei ou ato normativo federal ou estadual pode ser objeto de aferição da constitucionalidade.¹

1.1.2 EFEITOS DOS CONTROLES

Quanto aos efeitos da decisão proferida, tem que se distinguir se a análise ocorreu em um processo de controle concentrado ou de controle difuso.

Na decisão proferida em controle concentrado, a decisão possui eficácia *erga omnes* e efeito vinculante. A eficácia *erga omnes* alcança tanto os poderes públicos como os particulares de forma indiscriminada. Todavia a eficácia *erga omnes* não pode ser confundida com a chamada coisa julgada

Bernardes (2008, p. 360 apud NOVELINO, 2013, pp. 286-287) afirma que não é por causa do efeito *erga omnes* que o Tribunal e os demais sujeitos processuais estão impedidos de renovar a discussão das questões já apreciadas, mas em razão do sistema de preclusões processuais, cujo maior exemplo é a coisa julgada.

Conforme Dinamarco (2004, p. 323-325 apud GIROTTO, 2012, pp. 22-23), a “Eficácia preclusiva da coisa julgada é a aptidão, que a própria autoridade da coisa julgada material tem, de excluir a renovação de questões suscetíveis de neutralizar os efeitos da sentença cobertos por ela.”

O efeito vinculante, por sua vez, obriga a todos, notadamente, os órgãos jurisdicionais e as autoridades administrativas encarregadas de aplicar a lei.² Não teria sentido o acórdão possuir efeito *erga omnes* se não existisse o efeito vinculante, pois a decisão ficaria despida de obrigatoriedade e eficácia causando insegurança jurídica.

¹ Todavia, a norma deve ser produzida posteriormente ao parâmetro constitucional invocado para que seja objeto de ADI, inexistindo no ordenamento jurídico pátrio a inconstitucionalidade superveniente.

² Destaque-se que o efeito vinculante atinge apenas os poderes públicos, com exceção do Poder Legislativo e do próprio STF.

Rêgo (2001, p. 259) afirma que há discussões favoráveis e contrárias a instituição do efeito vinculante à decisão. Aduz que o efeito vinculante é uma técnica que serve ao Poder Judiciário e, assim, a todos os juízes preocupados com a efetividade da tutela jurisdicional, com a credibilidade da justiça e, por conseguinte, com a estabilidade de o próprio poder estatal.

No que tange ao momento da vinculação à decisão, Zavascki (2001, p. 49) afirma que a vinculação à decisão do STF em controle de constitucionalidade ocorre a partir da publicação do Acórdão. Neste momento é que se estabelece o conflito, pois o seu comando vinculante sobrepuja e substitui, para todos os efeitos, qualquer outra determinação judicial anterior em sentido contrário.

Para Macedo (2011, p. 228), o marco para que a Fazenda Pública possa considerar exigível dada exação fiscal, em regra, é a data do trânsito em julgado, considerando a perda da eficácia da sentença judicial transitada em julgada em razão do advento de nova circunstância jurídica que se opera automaticamente, *in verbis*:

É legítimo se afirmar, portanto, que a data do trânsito em julgado do acórdão do STF configura, *ao menos como regra*, o *termo a quo* para o exercício dos direitos. Entretanto, essa regra comporta exceção no que tange, especificamente, ao direito de que dispõe o *Fisco* de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido por inexigível, pela coisa julgada que lhe favorecia. (grifos no original)

Quanto à decisão proferida em controle difuso, os efeitos ocorrem *inter partes*, não atingindo terceiros que não integraram o processo subjetivo.

Todavia, no que tange ao aspecto temporal a decisão que reconhece a inconstitucionalidade seja no controle difuso ou concentrado, em regra, produz efeitos *ex tunc*, baseado na tese de que lei inconstitucional é ato nulo e por isso despedido de validade desde o nascedouro (Teoria da Nulidade).

A Doutrina brasileira acatou a Teoria da Nulidade, por influência do Direito Norte-Americano, já que a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo atinge o

plano da validade. A tese é que se trata de um ato declaratório que reconhece uma situação pré-existente, um vício congênito.

Ocorre que, excepcionalmente, o STF tem aplicado à modulação dos efeitos da decisão para que produza eficácia a partir do trânsito em julgado ou de outro momento a ser fixado, amparado por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

Conforme se manifesta Novelino (2013, p. 291), apesar de a modulação temporal ter sido expressamente prevista para a declaração de inconstitucionalidade, parece possível a sua utilização para a declaração de constitucionalidade.

1.2 EFEITOS DO CONTROLE DIFUSO

Inicialmente, a aplicação de modulação de efeitos tinha aplicação exclusiva às decisões proferidas em controle de constitucionalidade por via direta, conforme previsto no art. 27 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999 (BRASIL, 1999):

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica e 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 do seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Todavia, de forma, excepcional, vem sendo admitida a modulação de efeitos no controle de constitucionalidade por via difusa.

Podem-se considerar duas inovações que demonstram a tendência à aplicação da *abstrativização* do controle difuso: a Súmula Vinculante - SV e a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário - RG.

A SV - regulamentada pela Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006) - é aprovada a partir de reiteradas decisões sobre mesma matéria constitucional.

Objetiva interpretar determinadas normas, para as quais haja controvérsia decisória entre os órgãos judiciários e administrativos, elidindo-se, assim, a insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questões idênticas (BRASIL, 1988):

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

O descumprimento de aplicação da SV enseja Reclamação ao STF, que cassará a decisão e determinará que outra seja proferida conforme o caso.

Outro instituto tendente à relativização do controle difuso é a exigência de demonstração da Repercussão Geral das questões discutidas no Recurso Extraordinário.

Inclusive, o STF fixou o entendimento de que as decisões proferidas pelo Plenário, quando do julgamento de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral vinculam os demais órgãos do Poder Judiciário.

Novelino (2013, p. 249) afirma que o Recurso Extraordinário vem perdendo seu caráter eminentemente subjetivo, para assumir um papel de defesa da ordem constitucional objetiva.

A mudança de paradigma tem sido inclusive, discutida no bojo de processos julgados perante a Excelsa Corte.

Esse entendimento foi demonstrado no julgamento da ADI 4071-AgR/DF (STF, Pleno, Menezes Direito, 22-04-2009 - DJE 16-10- 2009), no sentido de que decisão pela constitucionalidade de determinado diploma legal em sede de Recurso Extraordinário torna manifestamente improcedente ADI posteriormente ajuizada contra essa mesma norma:

É manifestamente improcedente a ação direta de inconstitucionalidade que verse sobre norma (art. 56 da Lei nº 9.430/96) cuja constitucionalidade foi expressamente declarada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, mesmo que em recurso extraordinário.

Na mesma esteira de entendimento, manifestou-se o Ministro Gilmar Mendes no bojo da Rcl 4335 (STF, Pleno, Gilmar Mendes, 21-03-2014 - DJE 22-10-2014).

Entendeu cabível e procedente, a Reclamação contra decisão proferida por Juiz singular, que desrespeitou decisão proferida pelo STF nos autos do HC 82959 (Pleno, Marco Aurélio, 23-02-2006 - DJ 13-03-2006),³ sob o argumento de que as decisões proferidas pelo STF em controle difuso apresentam eficácia vinculante *erga omnes*, independente de Resolução editada pelo Senado Federal.⁴

Esses exemplos demonstram que as decisões proferidas em controle difuso pelo STF estão a se aproximar, em termos de efeitos, das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade.

Trata-se de tendência à objetivização do controle difuso de constitucionalidade, pois, do contrário, não teria sentido a linha adotada pelo STF de alargar o alcance dessas decisões.

³ Nos autos do HC 82959/SP, o STF declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 2º, § 1º da Lei nº 8.072/90, que vedava a concessão, aos presos sob a acusação de cometimento de crimes hediondos ou equiparados, a progressão de regimes para cumprimento de pena.

⁴ Esse entendimento foi noticiado no Informativo nº 454/STF: Salientou serem inevitáveis, portanto, as reinterpretações dos institutos vinculados ao controle incidental de inconstitucionalidade, notadamente o da exigência da maioria absoluta para declaração de inconstitucionalidade e o da suspensão de execução da lei pelo Senado Federal. Reputou ser legítimo entender que, atualmente, a fórmula relativa à suspensão de execução da lei pelo Senado há de ter simples efeito de publicidade, ou seja, se o STF, em sede de controle incidental, declarar, definitivamente, que a lei é inconstitucional, essa decisão terá efeitos gerais, fazendo-se a comunicação àquela Casa legislativa para que publique a decisão no Diário do Congresso. Concluiu, assim, que as decisões proferidas pelo juízo reclamado desrespeitaram a eficácia *erga omnes* que deve ser atribuída à decisão do STF no HC 82959/SP.

1.3 OS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS - RE 377457 e 381964

Para o tema do presente trabalho, os casos paradigmáticos de controle constitucional, e efeitos decisórios, referem-se a questionamento de constitucionalidade de tributação de sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, em cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, isentou essas sociedades da COFINS:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1.989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País. (BRASIL, 1987)

Art. 6º São isentas da contribuição [COFINS]:

[...]

II – as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987; (BRASIL, 1991)

Posteriormente, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, revogou-a (BRASIL, 1996):

Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1.991.

A controvérsia se instaurou e os contribuintes buscaram o Poder Judiciário por meio da propositura de ações de Mandado de Segurança e Ações de Inexistência de relação jurídico-tributária, cumuladas com repetição de indébito quando a Fazenda Nacional se negava a reconhecer a isenção em toda a sua totalidade.

A discussão tornou-se particularmente complexa, pois já antes da revogação da isenção, a Secretaria da Receita Federal - RFB alegava que somente as

sociedades civis optantes pelo regime de tributação pelo lucro real fariam jus ao benefício fiscal.

Decisões judiciais reconheciam a isenção sem condicionamentos à forma de tributação. Argumentava-se, contrariamente ao entendimento do órgão fazendário, que a isenção independeria do regime tributário de Imposto de Renda, já que o benefício era de cunho subjetivo importando apenas a identificação do beneficiário da isenção.

Nessa linha de entendimento, o Superior Tribunal de Justiça editou e posteriormente cancelou a Súmula nº 276 (STJ, 1ª Seção, 12-11-2008 - DJE 20-11-2008), ao entendimento de que a isenção concedida às sociedades civis não se vinculava a qualquer regime de tributação: *“As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado.”*

Com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, nova controvérsia veio a lume: as sociedades civis passaram a ingressar com ações pugnando pela declaração de inconstitucionalidade do art. 56 desse Diploma, sob argumento de que uma Lei Ordinária não poderia revogar isenção concedida por meio de Lei Complementar, sob pena de desrespeito à hierarquia das normas.

Em 2008, o Plenário do STF julgou o RE 377457 (STF, Pleno, Gilmar Mendes, 17-11-2008 - DJE 29-11-2008), bem como o RE 381964 (STF, Pleno, Gilmar Mendes, 17-11-2008 - DJE 29-11-2008), pronunciando-se pela constitucionalidade da revogação da isenção.

Baseando-se em orientação firmada na ADC 01 (STF, Pleno, Moreira Alves, 01-12-1993 - DJ 06-12-1993), o STF concluiu que a questão referia-se a âmbito material de atuação legislativa, não de hierarquia entre leis. Quanto aos efeitos da decisão, houve manifestações a favor e contrárias à modulação.

Alguns Ministros entendiam cabível a modulação, visando garantir a segurança para aqueles contribuintes que possuíam um provimento judicial a seu favor.

Nos autos do RE 377457 (STF, Pleno, Gilmar Mendes, 17-11-2008 - DJE 29-11-2008), o Ministro Marco Aurélio entendeu que os cidadãos em geral:

[...] acreditando na postura do Estado, na segurança jurídica que os atos editados visam a implementar, deixaram de recolher a contribuição. Outros, em estágio suplantado posteriormente, atuaram procedendo a depósito e, considerada pacificada a matéria, vieram a levantar valores.

O Ministro Celso de Mello asseverou, no mesmo processo:

[...] **que há de prevalecer** nas relações **entre** o Estado e contribuinte, **em ordem** a que as **justas** expectativas deste **não sejam frustradas** por atuação **inesperada** do Poder Público [...] Os cidadãos **não podem** ser vítimas **da instabilidade** das decisões proferidas pelas instâncias judiciais **ou** das deliberações emanadas dos corpos legislativos. (grifos no original)

Por outro lado, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes manifestou-se contrário à modulação, sob argumento de tratar-se de matéria pacificada pelo STF quando do julgamento da ADC 01, não existindo mudança jurisprudencial no entendimento da Corte acerca da matéria.⁵

No resultado, o STF afastou a modulação de efeitos da Decisão e aplicou a metodologia do art. 543-C do Código de Processo Civil (BRASIL, 1973), dando repercussão geral à matéria.

A partir do julgamento do STF nos RE 377457 e 381964, instaurou-se um novo cenário jurídico no País, principalmente, em face dos efeitos *ex tunc* da decisão, surgindo daí um conflito entre os as decisões transitadas em julgado pela inconstitucionalidade da revogação da isenção e o novo pronunciamento paradigmático do STF.

⁵ Na ADC 1, a Decisão determinara seus efeitos na forma do § 2º do art. 102 da Constituição Federal, na então redação vigente, aquela da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, ou seja, *erga omnis* e vinculante.

2. COISA JULGADA

A coisa julgada revela-se em importante instrumento de estabilização das relações jurídicas levadas ao Judiciário, pois tem como função primordial gerar segurança jurídica aos litígios resolvidos pelo Poder Judiciário, denotando como uma garantia à jurisdição eficaz.

A coisa julgada pode ser definida como a sentença não mais suscetível de reforma, seja pela ausência de interposição de recurso cabível seja pelo exaurimento das vias recursais.

Trata-se de um instituto que tem como função projetar os efeitos de uma sentença indefinidamente para o futuro.

A coisa julgada é uma garantia constitucional. Todavia o legislador constituinte não se preocupou em declarar os seus contornos e características. O Código de Processo Civil, de 1973, trouxe o conceito para coisa julgada.

A Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro já tratava do tema ao definir como a decisão judicial para qual já não cabia recurso (BRASIL, 1942):

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

[...]

§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.

Para Girotto (2012, pp. 13-14) a definição de coisa julgada adota a teoria de Liebman. Segundo Girotto, a coisa julgada corresponde aos efeitos declaratórios, constitutivos e condenatórios da sentença sendo um modo como a mesma se manifesta. Segundo o uso dessa teoria a coisa julgada pode ser dividida em coisa julgada formal e coisa julgada material.

Na visão de Girotto (2012) coisa julgada formal é a imutabilidade da decisão proferida na ação, por falta de meios de impugnação possíveis, recursos ordinários ou extraordinários.

É a impossibilidade de reexame da sentença dentro do processo, seja pelo esgotamento dos recursos previstos em lei, seja por que decorreu o prazo sem a interposição destes.

A Doutrina chega mesmo a defini-la como expressão da preclusão máxima. Todavia, para a coisa julgada formal não interessa o tipo de sentença proferida no interior do processo, pois o que importa é se caberá ou não uma nova decisão nesse processo.

Por sua vez, a coisa julgada material torna imutável os efeitos produzidos pela sentença para fora do processo. Ou seja, há o julgamento de mérito por meio de uma sentença que acolhe ou rejeita o pedido formulado pelo autor. Inclusive, os efeitos decorrentes da decisão devem ser observados e cumpridos pelas partes.

A imutabilidade, nas palavras de Wambier e Medina (2003, p. 20), pode ser definida como a principal característica ou qualidade que se acrescenta aos efeitos do comando contido na parte decisória da sentença. Nesta imutabilidade ou na marcante estabilidade desse comando é em que consiste a coisa julgada.

Cabe destacar que a imutabilidade gerada pela coisa julgada material só ocorre nas sentenças de mérito proferidas mediante cognição exauriente.

A *contrario sensu* não há imutabilidade da coisa julgada material nas sentenças terminativas ou mesmo nas sentenças de mérito proferidas mediante cognição sumária.

Para Girotto (2012, p. 13), a teoria de Liebman é utilizada pela maioria da doutrina para definir coisa julgada. Segundo essa teoria a coisa julgada é uma qualidade da sentença que torna os seus efeitos imutáveis e indiscutíveis.

Diferentemente das teorias que o antecederam, dentre elas, a teoria adotada por Carnelutti, Liebman declara que a qualidade que se reveste o ato em seu conteúdo, tornando-se imutável, assim como os seus efeitos. Reconhece que a autoridade da coisa julgada recai sobre os efeitos declaratórios, mas alcança os elementos constitutivos e condenatórios da sentença.

A teoria adotada por Carnelutti, por sua vez, declara que a autoridade da coisa julgada decorre da declaração de certeza expressada pela sentença, enquanto vontade do Estado. Esse estudioso atribui um traço essencial a imperatividade da sentença como ato de vontade estatal. A imutabilidade só seria adquirida pelo trânsito em julgado e em momentos diferentes.

No entanto, a tese defendida por Liebman sofre críticas no sentido de que os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado não se tornam imutáveis, pois podem ser modificados por fatos supervenientes ou mesmo pela vontade das partes.

Os críticos a tese de Liebman afirmam que, na verdade, o que se torna imutável é o conteúdo da decisão, contido na parte dispositiva da sentença. A coisa julgada não seria uma qualidade da sentença que opera sobre seus efeitos, mas uma situação jurídica que se torna indiscutível.

2.1 LIMITES DA COISA JULGADA

Distinguem-se, basicamente, duas espécies de limites para a coisa julgada: limites objetivos e limites subjetivos.

Os limites objetivos referem-se à matéria que foi objeto da coisa julgada. Tais limites relacionam-se com a causa de pedir e o pedido, ou seja, correspondem ao objeto da demanda propriamente dito.

Esses limites, na visão de Talamini (2005, p. 82 apud GIROTTO, 2012, p. 17), estão ligados com o pedido da parte, não atingindo as razões e os fundamentos utilizados pelo julgador para decidir a lide em um determinado sentido.

Afirma que a alteração do pedido poderá, mesmo que mantida a causa de pedir, possibilitar o ingresso de uma nova demanda sem que haja identidade entre elas.

Diante disso, pode-se dizer que os limites objetivos da coisa julgada referem-se à matéria que foi agasalhada pelo instituto da coisa julgada.

Assim, apenas o dispositivo da sentença ficaria acobertado pela coisa julgada. Este contém o preceito ou a norma concreta ditada pelo juiz para a solução da controvérsia.

O Código de Processo Civil (BRASIL, 1973), elenca no art. 469 o que não faz coisa julgada, *in verbis*:

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 da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

Por seu turno, há autores que advogam que se a situação (causa de pedir) que originou àquela sentença se modificou não se tem uma mudança na sentença anterior, mas uma nova ação e diferentemente será o dispositivo e conteúdo da sentença.

Santos (2009, p. 100) afirma que não se pode dizer que tal dispositivo enseja uma flexibilização da coisa julgada, pois na verdade se trata de um novo pedido. Assim se pronuncia:

Com efeito, não se pode invocar o art. 471, I, do CPC como um permissivo legal de desconstituição ou desconsideração da coisa julgada material, visto que, na verdade, a mudança de fato ou de direito no âmbito das relações jurídicas continuativas gera, ademais, novo pedido, pois ocorre o surgimento de nova pretensão, possibilitada justamente por se tratar de relações que se procrastinam, sendo certo que a parte poderá pleitear nova sentença, não havendo que se falar em revisão do julgado.

Por sua vez, os limites subjetivos se relacionam com os sujeitos que sofreram os efeitos da coisa julgada, que alcança as partes da relação processual, não atingindo terceiros estranhos à relação jurídica.

Sem adentrar ao conceito de partes, pode-se dizer que a coisa julgada vincula autor, réu e terceiros intervenientes, à exceção do assistente simples que sofre a eficácia da intervenção prevista no art. 55 do CPC (BRASIL, 1973):

Art. 55. Transitada em julgado a sentença, na causa em que interveio o assistente, este não poderá, em processo posterior, discutir a justiça da decisão, salvo se alegar e provar que:

I - pelo estado em que recebera o processo, ou pelas declarações e atos do assistido, fora impedido de produzir provas suscetíveis de influir na sentença;

II - desconhecia a existência de alegações ou de provas, de que o assistido, por dolo ou culpa, não se valeu

A vinculação apenas das partes do processo justifica-se pela obediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório, não sendo lógico que a sentença atinja terceiros estranhos à relação processual.

A Doutrina prega que a sentença atinge a todos os sujeitos – partes, terceiros interessados e terceiros desinteressados – de forma diferente. As partes vinculam-se a coisa julgada, os terceiros interessados sofrem os efeitos da decisão e os terceiros desinteressados sofrem os efeitos naturais da sentença.

Para Santos (2009, p.101) os terceiros podem sofrer os efeitos da sentença ou acórdão, uma vez que o julgado irradia efeitos na ordem jurídica como qualquer outro fato jurídico. No entanto, o que não se permite é que terceiros sofram os efeitos da coisa julgada, visto encontrar óbice nos limites subjetivos da autoridade da coisa julgada.

2.2 COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Depreende-se que a finalidade da existência da coisa julgada é a busca da estabilidade das decisões judiciais, privilegiando em última instância o princípio da

segurança jurídica para que o cidadão/jurisdicionado receba um provimento definitivo.

Marins (2002, p. 501) afirma que a segurança jurídica, em matéria tributária, assume um colorido maior, tendo em vista os bens envolvidos em conflito. Aponta:

Esta necessidade de segurança jurídica – se entre particulares se apresenta como tema capital – assume especial realce quando se postam em conflito Estado e cidadão, como se dá em matéria tributária, de onde eclodem lides que tocam em dois dos mais fundamentais valores do ser humano: liberdade e a propriedade.

Destaque-se que, no âmbito das relações tributárias, a coisa julgada possui primordial importância, pois as relações jurídicas entabuladas entre o Estado e o cidadão possui cunho absolutamente patrimonial.

Ferraz Júnior (apud PONTES, 2006, p. 130) apregoa que a norma jurídica individual e concreta transitada em julgado definirá um “esquema de agir” entre Estado e contribuinte.

Quer dizer que para que o *decisum* de uma sentença possa valer para processos futuros, deve envolver as mesmas partes, a mesma *causa petendi* e o mesmo objeto, não se referindo ao caso concreto único e irrepetível, mas aos esquemas de agir ou atividade.

Todavia, a análise da coisa julgada tributária passa necessariamente pela verificação do alcance da decisão judicial que alterou o regime jurídico-tributário.

As decisões proferidas no bojo das ações tributárias possuem um cunho especialmente declaratório, pois fazem coisa julgada enquanto a situação fática se permanecer inalterável.

Ou seja, a decisão gerará efeitos para o futuro, todavia, tais efeitos não podem ser considerados perpétuos, já que o alcance da coisa julgada faz lei entre as partes enquanto se mantiver o estado de fato ou de direito.

Havendo modificação da circunstância fática ou jurídica surge a possibilidade de se intentar uma nova ação para rediscutir a nova situação.

Giroto (2012, p. 41), brilhantemente, se pronuncia:

Deveras, diante da particularidade dos pedidos deduzidos nas ações tributárias, surge um grande problema que ocasiona divergência, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, mas que não se refere à existência da coisa julgada, mas sim ao alcance do trânsito em julgado na seara fiscal, cuja determinação oscila entre uma limitação temporária e uma extensão sem limites.

Defende, Machado (1991 apud GIROTTO, 2012, p. 44):

Na sentença que declara a inexistência de relação jurídica tributária, por que reconhece haver imunidade, ou isenção, ou não incidência pura e simples do imposto, transita em julgado a declaração. Assim, em se tratando de relação jurídica tributária continuativa, o preceito valerá para o futuro, salvo, é claro, alteração que poderá ocorrer nos elementos de fato e de direito, formadores dessa relação ponto.

Relação jurídica continuativa é aquela que se protraí ao longo do tempo. A sentença dela derivada fica adstrita à *clausula rebus sic standibus*, ou seja, cujos efeitos se satisfazem enquanto perdurarem as circunstâncias de fato ou de direito que serviram de base à prolação da sentença.

Pode-se mencionar que as relações jurídicas continuativas ocorrem naquelas situações em que o contribuinte tem o dever de se inscrever em cadastro fiscal perante a Administração Tributária. É peculiar aos impostos cujas ocorrências se repetem ao longo do tempo como, por exemplo, IPI, ICMS, ISS.

Diz-se que os fatos geradores se repetem no decorrer do tempo, embora existam períodos em que o contribuinte deve informar e recolher o tributo.

Nesse diapasão, a decisão que define a existência e o modo de ser dessa relação jurídico-tributária deve ser a mesma, até o surgimento de mudança de fato ou de direito capaz de alterar a relação inicial levado ao Judiciário.

Por outro lado, Marins (2002, p. 506) defende que o limitador e delimitador da extensão da coisa julgada é o tipo de pedido postulado em juízo, mesmo se tratando de relação jurídica continuativa ou não. Brillantemente afirma:

[...] pode-se concluir que o “nó górdio” do problema da coisa julgada em matéria tributária está realmente na identificação dos diversos tipos de pedidos e sua cênica relação com os possíveis tipos de provimentos jurisdicionais. O problema de se tratar ou não de relação jurídica continuativa é importante e até mesmo determinante, em alguns casos, para que se identifique a alçada eficaz objetiva de determinada sentença, mas não representa isoladamente, a “chave de ouro” para a problemática.

Machado (2006, p. 164) arremata que o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa faz imodificável a relação jurídica enquanto permanecerem inalterados os seus elementos formadores, a saber, a lei e o fato. Segue afirmando que, nada impede que possa ocorrer mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa.

Pode-se perceber que não há consenso sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária devendo ser analisado o caso concreto, uma vez que o pedido e a causa de pedir exercem importante papel na extensão dos limites da coisa julgada.

No entanto, incerteza não há quanto à importância da coisa julgada no fortalecimento da segurança jurídica aos jurisdicionados.

2.3 SEGURANÇA JURÍDICA

O Direito surge como instrumento de afirmação da segurança jurídica. Borges (1997, p. 206 apud PAULSEN, 2006, p. 22) afirma que a segurança jurídica é valor transcendente ao próprio ordenamento jurídico, uma vez que seus valores não se prendem ao sistema jurídico positivo, mas é anterior ao Direito Positivado.

Para Leal (2013, p. 31), a grande dificuldade da Doutrina em elaborar um conceito para a segurança jurídica é a existência de uma multiplicidade de acepções para o tema. A segurança pode significar um princípio, uma regra, um direito subjetivo, um fato ou valor a depender do ângulo a ser discutido ou analisado.

Discute-se o instituto a partir de dois grandes significados: o sentido objetivo relacionado com a estabilidade do direito; e o sentido subjetivo, vinculada à confiança do administrado nos atos do Poder Público.

Pelo aspecto subjetivo, o princípio da segurança jurídica denota a confiança que o administrado atribui ao ato praticado do Poder Público. Abrange a ideia de proteção da confiança, ou seja, atribuem-se calculabilidade e previsibilidade em relação aos efeitos jurídicos dos atos, pois se pressupõe que foram editados em conformidade com a lei.

A previsibilidade se sobressai quando o cidadão pode prever, antecipadamente, as consequências que determinadas condutas praticadas pela Administração afetam a sua esfera jurídica.

Todavia, a segurança jurídica é um princípio que se insere em um ambiente de mutabilidade, pois as relações jurídicas são dinâmicas, renovam e se adaptam a realidades variadas em um círculo incessante de acontecimentos.

Carvalho (2002, p. 146 apud PAULSEN, 2006, pp. 26-27), com propriedade refere-se ao princípio:

[...] dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.

O festejado autor afirma que a segurança jurídica pode ser extraída a partir dos demais princípios do direito tais como, legalidade, anterioridade, igualdade e outros mais.

Paulsen (2006, p.32) entende que o princípio da segurança jurídica apresenta-se, em nosso sistema jurídico, como decorrência do princípio do Estado

de Direito, incorporado em diversos dispositivos constitucionais através da projeção de direitos e garantias fundamentais.

O Ministro Mendes (apud PAULSEN, 2006, p. 39) afirma que a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor impar no ordenamento jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria ideia de justiça.

A efetividade do princípio da segurança jurídica é assegurada por meio de diversos princípios que permeiam o direito, como por exemplo, irretroatividade da lei, coisa julgada, respeito aos direitos adquiridos, respeito ao ato jurídico perfeito, devido processo legal, dentre tantos outros.

Na visão de Souto (2006, p. 27), a segurança jurídica não é apenas um elemento essencial do Estado de direito, mas também um princípio garantidor da certeza jurídica:

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

Ota Weinberger (apud PAULSEN, 2006, pp. 48-49) apregoa que o ordenamento jurídico deve providenciar a segurança jurídica, exteriorizada na determinabilidade dos direitos e deveres, que os cidadãos possam contar com uma proteção eficaz de seus direitos e que o teor das decisões jurídicas seja previsível em alto grau.

Pelo exposto, percebe-se que não é incomum o entendimento da Doutrina de que as decisões judiciais retratam autêntica manifestação do princípio da segurança jurídica, já que o cidadão se guiará pelo consubstanciado em tais decisões.

Em sendo assim, deve-se analisar se o pronunciamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso ou concentrado contrário à

decisão judicial abala o princípio da segurança jurídica em relação àquele cidadão que possui um provimento judicial a seu favor.

3. RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

Mudanças significativas têm se operado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no que tange ao alcance dos efeitos das decisões proferidas, tanto no controle difuso como no controle concentrado de constitucionalidade.

O efeito vinculante, bem como a modulação dos efeitos das decisões se operava apenas no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade. Todavia, tem se verificado que o controle difuso tem galgado inegável característica de controle concentrado, em especial, no que tange aos efeitos da decisão.

Isso pode ser visualizado nas decisões proferidas nos RE 377457 e 381964. As decisões, mesmo prolatadas no bojo do controle incidental, repercutiram na esfera jurídica de centenas de jurisdicionados, pois todos aqueles que possuíam decisões judiciais favoráveis teriam que se adaptar à nova interpretação do STF.

A partir da decisão paradigmática que se operou com efeitos *ex tunc*, não obstante tenha havido discussão entre os Ministros do STF pela modulação dos efeitos, a Doutrina tem se debruçado para encontrar uma forma de conciliar o novo entendimento cristalizado no seio da Corte Excelsa.

Por suposto, entende a Doutrina que as decisões do STF devem ser respeitadas e aplicadas. Todavia, deve-se preservar a coisa julgada para que contribuintes — beneficiados por um ato estatal — não possam ser prejudicados por outro ato posterior, emanado do próprio Estado.

O que se verificou a partir do novo cenário, foi à tentativa da Fazenda Pública desconstituir a coisa julgada favorável aos contribuintes, sob o fundamento de alteração na circunstância jurídica apta a superar a coisa julgada.

Porém, parte da Doutrina argumenta que a coisa julgada deve ser preservada e que a decisão do STF passe a valer a partir da publicação do acórdão;

outros; que a coisa julgada deve ser mantida para que a segurança jurídica não seja severamente abalada.

Dito de outra forma, a questão colocada é se o princípio da segurança jurídica em matéria tributária pode conciliar-se com a relativização da coisa julgada, face decisão emanada em sede de controle de constitucionalidade, pelo STF.

A seguir, passa-se à exposição de alguns entendimentos, tanto favoráveis como contrários à desconstituição da coisa julgada inconstitucional e, caso haja a desconstituição, em que momento essa deveria ocorrer.

Antes, é importante, apontar o significado do termo coisa julgada inconstitucional, utilizado para definir a decisão judicial que vai de encontro ao entendimento proferido pelo STF.

Alguns expoentes da Doutrina têm se debatido em aceitar o termo *relativização da coisa julgada inconstitucional*, por entender inadequada a nomenclatura utilizada. Alegam que a coisa julgada enquanto atributo da sentença não poderia ser inconstitucional.

Argumenta, Santos (2009, p. 119), que há uma reflexão em torno da nomenclatura. Entende que é errado dizer “coisa julgada inconstitucional”, pois está se tratando do instituto da coisa julgada, haja vista não poder ser inconstitucional o atributo a elas imprimido, mas as sentenças ou acórdãos propriamente ditos.

No entanto, o termo será tratado genericamente no presente trabalho para tentar expressar a ideia de flexibilização, desconstituição ou relativização, sem adentrar a problemática da nomenclatura.

A discussão enveredou para o estudo do instrumento legal aplicável à desconstituição da coisa julgada.

3.1 DOCTRINA FAVORÁVEL À RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

Passa-se a demonstrar diversos argumentos de expoentes da doutrina brasileira que se manifestam favoravelmente a relativização da coisa julgada. Argumentam que outros princípios constitucionais também devem ser respeitados, pois não se deve buscar a aplicação de determinado princípio em detrimento de outros de igual envergadura.

Segundo a visão da doutrina aqui citada, a coisa julgada não será desrespeitada se houver a ponderação de princípios, pelo contrário, seria uma forma de garantir a harmonia do sistema constitucional.

3.1.1 OS PRINCIPAIS ARGUMENTOS

Alguns doutrinadores afirmam que a coisa julgada não é absoluta, podendo ser desconstituída ou relativizada quando afrontar outros princípios constitucionais de idêntica envergadura.

Defende-se a relativização da coisa julgada utilizando a premissa de que a Constituição Federal é garantida judicialmente pelo princípio da constitucionalidade, que vincula todos os poderes e órgãos estatais. Assim é o entendimento de Theodoro Júnior e Farias (2006, p. 157-197 apud GIROTTO, 2012, p. 64):

[...] consequência direta da força normativa e vinculativa da Constituição enquanto Lei Fundamental da ordem jurídica e pode ser enunciado através do contraposto da inconstitucionalidade, nos seguintes termos: sob pena de inconstitucionalidade – e logo, de invalidade – cada ato há de ser praticado apenas por quem possui competência constitucional para isso, há de se observar a forma e seguir o processo constitucionalmente prescrito **e não pode contrariar, pelo seu conteúdo, nenhum princípio ou preceito constitucional.** (grifo nosso)

Aires Filho (2002, p. 72) perfilha entendimento de que não é possível a manutenção de sentença inconstitucional. Para ele o confronto se estabelece com a própria Constituição, pois o texto maior não permite inconstitucionalidade de lei, tampouco de sentença que viabiliza confronto com ele próprio, ainda que transitada em julgado, dado que não seria possível um decreto sentencial sobrepor a própria Constituição.

Encontra-se Doutrina, inclusive, que defende que segurança jurídica se conforma com obediência ao que determina a Constituição Federal e longe de representar ofensa à segurança jurídica com ela se coaduna. Segundo Pontes (2006, p. 175):

A segurança jurídica, protegida pela coisa julgada individual, não é afetada pela aplicação da decisão do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário quando é iluminada pelo princípio da supremacia da Constituição, o qual, em última instância, impõe obediência às dicções constitucionais por todos os seus destinatários. Em outras palavras, segurança jurídica é fundamentalmente obediência ao que determina a Constituição. Coisa julgada individual em conflito com a Constituição Federal não pode manter-se eficaz.

O direito a segurança jurídica como a qualquer outro direito fundamental é relativo, pois encontra limites em outros direitos fundamentais.

Para Machado (2006, p. 168), prestigiar a coisa julgada em relação a fatos futuros, geraria uma profunda desigualdade entre os contribuintes, ferindo outros princípios de mesma altitude:

O direito à segurança jurídica, do qual a proteção à coisa julgada é desdobramento, é, como todo direito fundamental, relativo. Encontra limites em outros direitos fundamentais, com os quais deve ser ponderado e conciliado. Um deles é o princípio da isonomia. Prestigiar a coisa julgada mesmo em relação a fatos futuros, em uma relação continuativa, como ocorre no caso de que se cuida, geraria uma situação de profunda e permanente desigualdade entre o consulente e outros contribuintes em situação equivalente.

Igualmente, Dinamarco (2003, pp. 9-37 apud GIROTTO, 2012, p. 65) defende que a coisa julgada também deve conviver com outros princípios constitucionais de igual importância:

[...] a coisa julgada não é instituto confinado ao direito processual. Ela tem acima de tudo o significado político-institucional de assegurar a firmeza das situações jurídicas, tanto que erigida em garantia constitucional [...], entendendo, no entanto, que a segurança jurídica, assim como a garantia da coisa julgada, não são absolutos e devem conviver com [...] outro valor de primeiríssima grandeza que é o da justiça das decisões judiciais, constitucionalmente prometido mediante a garantia de acesso à justiça (CF, art. 5º, XXXV).

3.1.2 OS EFEITOS DA RELATIVIZAÇÃO

Na seara da discussão acerca da possibilidade de desconstituição da coisa julgada incompatível com a Constituição, os doutrinadores divergem a respeito da natureza jurídica da decisão judicial a ser desconstituída, bem como do instrumento processual a ser utilizado.

O cerne da discussão trafega pela perfeita classificação da sentença inconstitucional em face da decisão do STF em controle de constitucionalidade.

As sentenças judiciais se submetem aos mesmos pressupostos processuais de existência e validade, como os demais atos jurídicos.

Na lição de Wambier e Medina (2003, p. 28), uma sentença inexistente jamais transita em julgado. E não havendo coisa julgada, não estariam presentes os pressupostos para o cabimento da Ação Rescisória.

Carvalho (apud SANTOS, 2009, p. 141) afirma por sua vez, que a validade não é atributo que qualifica a norma, mas sim o vínculo de existência que se estabelece entre ela e o sistema que a produziu.

O Direito Brasileiro não contempla instrumento processual adequado para impugnação de sentença inconstitucional não mais sujeita a impugnação recursal.

No entanto, a Doutrina defende a utilização de instrumentos processuais como, por exemplo, Ação Rescisória, *Querella Nullitatis*, sem, contudo, se fixar um critério seguro para utilização de um ou de outro.

Para Pontes (2006, p. 141), o contribuinte que está resguardado por uma decisão judicial para não recolher determinado tributo passa a se comportar de acordo com o comando contido na sentença e posterior decisão de constitucionalidade proferida pelo STF não tem o condão de retroagir para alcançar fatos passados. Veja o seu brilhante entendimento:

[...] Posterior decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado que, apreciando a questão da constitucionalidade também debatida na ação individual, venha a confirmar com efeitos gerais a validade da norma jurídica impugnada, não tem o condão de retroagir, desfazendo a eficácia da coisa julgada existente até esse momento, **gerando, no entanto, o efeito de fazer cessar tal eficácia sobre os fatos jurídicos tributários realizados a partir da publicação da decisão final de constitucionalidade.** (grifo nosso)

Para defender o seu posicionamento, afirma que enquanto a inconstitucionalidade opera efeitos *ex tunc*, haja vista a gravidade do fenômeno, a pronúncia de constitucionalidade, por se tratar de mera confirmação da validade da norma jurídica deve produzir efeitos *ex nunc*, considerando o equilíbrio entre os valores constitucionalmente aquilatados, quais sejam segurança jurídica e unidade da Constituição.

Afirma (2006, p. 143) que haveria violação ao princípio da segurança jurídica caso, a pronúncia de constitucionalidade fizesse nascer à obrigação tributária já extinta por força da coisa julgada individual que estabeleceu a invalidade da norma tributária para reger a situação *in concreto*.

Este autor desqualifica a utilização da Ação Rescisória (idem, p. 145), pois esta, uma vez julgada procedente, produz efeitos *ex tunc*, restaurando o *status quo ante*, o que na hipótese importaria um custo muito elevado tendo em vista a confiança depositada pelo contribuinte que se comportou de acordo com o comando judicial.

Machado Segundo e Machado (2006, p. 182) comungam do entendimento de que deve haver respeito à coisa julgada e a todos os efeitos produzidos no passado, como forma de concretizar a segurança jurídica. Todavia em relação aos efeitos futuros, posteriores à jurisprudência do STF, deve-se admitir a possibilidade de revisão como forma de prestigiar a isonomia:

A modalidade de controle de constitucionalidade no qual se firma a jurisprudência do STF que diverge de decisão passada em julgado, se concentrado ou difuso, somente será relevante para determinar como a **decisão anterior poderá ter seus efeitos revistos** e, se for o caso, até quando esses efeitos continuarão sendo irradiados sobre as partes implicadas. (grifo nosso)

Afora a utilização dos instrumentos processuais, como a Ação Rescisória ou a *Querella Nullitatis*, defende-se, também que a coisa julgada tem seus efeitos cessados nos termos do inciso I do art. 471 do CPC a partir da decisão do STF.

No caso de relações de trato sucessivo, como é a grande maioria das relações jurídico-tributárias, existindo decisão do STF contrária a coisa julgada tributária haveria uma alteração da situação jurídica, apta a fazer cessar os efeitos da sentença com base no previsto no art. 471, inciso I do CPC, de 1973, independente da utilização de qualquer instrumento processual para seu desfazimento.

Para Godoi (2006, p. 326) caso a sentença transitada em julgado comportar uma relação jurídico-tributária continuada, e sobrevindo decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade, opera-se a partir de tal momento a mudança no estado de direito prevista no art. 471, I do CPC, sem necessidade de ajuizamento de ação de revisão conforme sugerido no dispositivo legal (BRASIL, 1973):

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobrevier modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença.

Por outro lado, afirma que em se tratando de decisão proferida em controle difuso, tendo em vista a inexistência do efeito vinculante e por não ser dotada de eficácia contra todos, seria necessário o ajuizamento de ação rescisória para desconstituir a coisa julgada, mesmo se tratando de relação continuada ou não, e desde que obedeça ao prazo bienal.

A jurisprudência pátria vem admitindo, sem maiores controvérsias, que sobrevindo uma nova ordem normativa, a sentença transitada em julgado, perde seus efeitos vinculantes para o futuro. Veja-se o entendimento da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça no MS 11045 (STJ, Corte Especial, Teori Albino Zavascki, 03-02-2010 - DJE 25-02- 2010):

CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. GRATIFICAÇÃO ASSEGURADA POR DECISÃO JUDICIAL. SUPERVENIÊNCIA DE LEI FIXANDO NOVOS VENCIMENTOS. ABSORÇÃO DAS VANTAGENS ANTERIORES, ASSEGURADA A IRREDUTIBILIDADE DOS VENCIMENTOS. LEGITIMIDADE. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA, OBSERVADA A CLÁUSULA REBUS SIC STANTIBUS. PRECEDENTES (MS 11.145, CE, MIN. JOÃO OTÁVIO, DJE 03/11/08).

1. Ao pronunciar juízos de certeza sobre a existência, a inexistência ou o modo de ser das relações jurídicas, **a sentença leva em consideração as circunstâncias de fato e de direito que se apresentam no momento da sua prolação**. Tratando-se de relação jurídica de trato continuado, **a eficácia temporal da sentença permanece enquanto se mantiverem inalterados esses pressupostos fáticos e jurídicos** que lhe serviram de suporte (cláusula rebus sic stantibus). Assim, **não atenta contra a coisa julgada a superveniente alteração do estado de direito, em que a nova norma jurídica tem eficácia ex nunc, sem efeitos retroativos**. Precedentes da CE e de Turmas do STJ.

2. No caso, a superveniente Lei nº 10.475/02, dispondo sobre os vencimentos de servidores públicos, operou a absorção dos valores anteriores, inclusive o das vantagens asseguradas por sentença, mas preservou a irredutibilidade mediante o pagamento de eventuais diferenças como direito individual (art. 6º). Legitimidade da norma, conforme decisão do STF, adotada como fundamento do ato atacado.

3. Mandado de segurança denegado. (grifos nossos)

Similar entendimento se verifica no AgRg-REsp nº 1501256/RS (STJ, Segunda Turma, Humberto Martins, 12-02-2015 - DJE 20-02-2015). Todavia, nesse caso, discute-se alteração na situação fática:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DA SITUAÇÃO FÁTICA-NORMATIVA. OFENSA INEXISTENTE. PRECEDENTES. NOVA SITUAÇÃO FÁTICA QUE COMPRAVA EFETIVA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REDIRECIONAMENTO. CABIMENTO. MODIFICAÇÃO DO JULGADO. SÚMULA 7/STJ.

1. É dever da parte apontar especificamente em que consiste a omissão, a contradição ou a obscuridade do julgado, não cabendo ao STJ, em sede de recurso especial, investigar tais máculas no acórdão recorrido, se as razões recursais não se incumbem de tal ônus. Incidência da Súmula 284/STF.

2. Consoante reiterada jurisprudência desta Corte, **a coisa julgada é a eficácia que torna imutável a relação jurídica declarada pelo Poder Judiciário, de modo que foge ao alcance da coisa julgada – sem a violar, portanto - a modificação nas circunstâncias de fato ou de direito ocorridas na relação jurídica acertada**.

3. Consoante se infere da leitura do acórdão recorrido, o indeferimento primitivo de redirecionamento decorreu da ausência de indícios de dissolução irregular, ou seja, a coisa julgada não declarou a inexistência de dissolução irregular, de modo que a modificação fática que efetivamente revele a existência da dissolvência ilegítima da empresa não encontra óbice no instituto da coisa julgada anteriormente formada.

4. A decisão jurídica que constata em determinado lapso temporal que não há dissolução irregular da empresa espelha tão somente a situação fática existente naquele momento, o que não impede que em momento futuro o sócio promova a dissolvência ilegítima, situação fática nova que não estaria acobertada pelo manto da coisa julgada.

5. A revisão do julgado para acolher a tese da recorrente de que não ocorrera dissolução irregular demandaria reexame do acervo fático-probatório dos autos, inviável na via estreita do recurso especial, ante o óbice da Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido. (grifos nossos)

3.2 DOCTRINA FAVORÁVEL À SEGURANÇA JURÍDICA

Passa-se a demonstrar diversos argumentos de expoentes da doutrina brasileira para defender a não relativização da coisa julgada como forma de fazer prevalecer à segurança jurídica.

Os argumentos primam pela manutenção da coisa julgada como forma de estabilizar as relações jurídicas entre Estado e contribuinte.

3.2.1 OS PRINCIPAIS ARGUMENTOS

Favorável à segurança jurídica, Girotto (2012, p. 69) assevera que não se pode descaracterizar a proteção constitucional albergada à coisa julgada, pois ao se atribuir certeza às relações jurídicas e estabilizar as decisões postas em conflito, este instituto apresenta-se como efetiva expressão do princípio da segurança jurídica.

Arremata Girotto (idem, pp. 82-83) pela impossibilidade de qualquer relativização da coisa julgada a qual, como instrumento de pacificação social deve pairar soberano no ordenamento jurídico, inclusive, impossibilitando que alterações futuras, inclusive as jurisprudenciais do STF, venham a provocar qualquer ingerência na sentença.

Por sua vez, Greco (2004 apud ROSA, 2011) entende que a sentença que decide questão individual deve ser mantida, não obstante entendimento diverso

proferido pelo STF em sede de controle de constitucionalidade, tendo em vista que os casos em que há possibilidade de revisão da coisa julgada já foram exaustivamente tratados ao regular a Ação Rescisória. Veja o seu entendimento:

[...] parece-me claro que a decisão de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade em controle concentrado de normas pelo Supremo Tribunal Federal não deve ter nenhuma influência sobre anteriores sentenças transitadas em julgado que tenham fundamento em entendimento contrário ao do STF sobre a questão constitucional.

Greco (2003 apud CÂMARA, 2003, p. 11) afirma, também, que – nos processos de controle de constitucionalidade – não existe coisa julgada *erga omnes*. Segundo ele:

[...] “a força vinculante que decorre do controle concentrado corresponde à eficácia do precedente da common law, não tendo autoridade, por si mesma, para sobrepor-se ao ato de vontade do Estado que no julgamento do caso concreto atribuiu o bem disputado a este ou àquele litigante”. Não haveria, pois, coisa julgada posterior a desfazer coisa julgada anterior, ‘mas dois atos de vontade do Estado com as respectivas eficácias delimitadas pelos respectivos objetos litigiosos.

Conforme excelente trabalho crítico produzido por Nojiri (2006, p. 316 apud SANTOS, 2009, p. 139), a teoria da relativização da coisa julgada está fundamentada no princípio da segurança jurídica. O autor eleva a segurança jurídica a elemento intrínseco do Estado de Direito, sendo a coisa julgada um instrumento determinante na concretização da segurança jurídica.

Assevera que as decisões judiciais surgem da aplicação da norma ao caso concreto através da interpretação, não havendo garantia de que a nova interpretação proporcione uma decisão mais justa e consentânea com as normas constitucionais.

Afirma que a coisa julgada reflete a realização e concretização da segurança jurídica, a se confundir com a própria atividade jurisdicional, a impedir a desconstituição dos julgados a qualquer tempo (NOJIRI, 2006, p. 316 apud SANTOS, 2009, p. 140).

3.2.2 OS EFEITOS DA SEGURANÇA JURÍDICA

Santos (2009, p. 188) defende a manutenção da coisa julgada a fim de preservar a segurança jurídica. Defende que o vício de inconstitucionalidade não impede que os efeitos da “sentença inconstitucional” sejam irradiados, a fim de preservar a segurança jurídica e a certeza jurídica das relações sociais.

Segue afirmando que a ponderação de princípios, como forma de viabilizar a revisão dos julgados, afigura-se um fator de maior insegurança para a ordem jurídica e, como consequência, para os indivíduos, contribuindo para o aumento do subjetivismo, sob o argumento de invocação de ofensa à Constituição. E conclui Santos (2009, p. 188):

[...], objetivando a preservação das estruturas internas do próprio sistema jurídico, **faz-se necessária a preservação das decisões judiciais transitadas em julgado pretensamente contrárias à Constituição** (eis que sempre reclamarão um processo de interpretação) como exigência de segurança jurídica sob todas as perspectivas desenvolvidas no texto, salvo nos casos já previstos de desconstituição do julgado, como hipóteses excepcionais e limitadas no tempo, *in casu*, a ação rescisória. (grifos nossos).

Na visão dos citados defensores da não relativização da coisa julgada, depreende-se que a segurança jurídica deve ser elevada a princípio máximo materializado na coisa julgada imposta pelo Estado ao cidadão-contribuinte evitando, assim, um comportamento contraditório por parte desse mesmo Estado.

CONCLUSÃO

Observa-se que a fiscalização do Controle de Constitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal busca garantir a máxima efetividade constitucional e o fortalecimento do Estado Democrático de Direito.

E para a garantia da manutenção do Estado de Direito é primordial que as leis e demais atos normativos guardem consonância e compatibilidade com o texto constitucional.

Todavia, o respeito às normas constitucionais não significa fazer letra morta em relação aos direitos e deveres individuais, pelo contrário a obediência à Constituição apenas fortalece os princípios e garantias fundamentais.

Entende-se que a relativização da coisa julgada tributária em decorrência de posterior decisão proferida pelo STF, seja em controle difuso ou controle concentrado, busca tão somente o realinhamento do direito posto àquilo que foi interpretado pela Corte Suprema.

Os vínculos jurídico-tributários normalmente incidem sobre relações de trato sucessivo, que se prolongam no tempo. Elas podem sofrer alterações, caso haja modificações fáticas ou jurídicas, justificando novas incidências tributárias ou, melhor dizendo, nova relação jurídica tributária.

A sentença, como norma jurídica individual, leva em consideração as circunstâncias fáticas ou jurídicas apresentadas no momento de sua prolação, perdendo sua eficácia caso haja alterações em tais suportes fáticos ou jurídicos.

É forçoso reconhecer que a pronúncia de constitucionalidade da norma legal que amparou a sentença judicial é circunstância que altera a situação de direito, obrigando a imediata adequação da norma individual para harmonização do sistema constitucional.

Nesse diapasão, conclui-se que devem ser preservados os efeitos decorrentes da sentença judicial até o pronunciamento do STF: primeiro, em respeito à coisa julgada; segundo, como preservação da segurança jurídica, uma vez que o contribuinte estava amparado por ato estatal que considerou inexistente a incidência tributária naquele caso concreto.

Por outro lado, a manutenção da coisa julgada individual, ao arrepio de decisão prolatada pelo STF, sob o argumento de estar privilegiando o princípio da segurança jurídica materializado na coisa julgada, pode significar desrespeito à Constituição Federal.

Deve-se, nesses casos, haver ponderação entre os valores aquilatados em obediência à harmonia do sistema constitucional, refletindo-se na segurança jurídica.

Com o apoio de balizada Doutrina — que se tem debatido na tentativa de encontrar alternativas para conciliar valores que, à primeira vista, parecem antagônicos — demonstra-se a incompatibilidade que se estabeleceu entre as decisões proferidas em controle de constitucionalidade, no âmbito dos RE 377457 e 381964, e a coisa julgada tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, Thiago Caversan. Limites da coisa julgada. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3559, 30 mar. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23966>>. Acesso em: 10 jul. 2015.

AIRES FILHO, Durval. O Trinquete da Coisa Julgada Relativa e Alguns Questionamentos em Matéria Tributária. pp. 59-78. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2006.

BRASIL. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). **Diário Oficial [da] República dos Estados Unidos do Brasil**, Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 19 set. 1946. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 12 jul. 2015.

_____. Constituição (1946). Emenda constitucional nº 16, de 16 de novembro de 1965. Altera dispositivos constitucionais referentes ao Poder Judiciário. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 6 dez. 1965. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc16-65.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Constituição (1967/69). Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Compilada. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 9 set. 1942. Disponível

em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 22 dez. 1987. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2397.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Lei nº 221, de 20 de novembro de 1894. Completa a organização da Justiça Federal da Republica. **Diário Oficial**, Rio de Janeiro, 25 nov. 1894. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1851-1900/L0221.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 17 jan. 1973. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 dez. 2006. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Súmula 276. Súmula cancelada. Primeira Seção. Brasília, 12 de novembro de 2008. Data de publicação: DJE 20 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=266>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Mandado de Segurança, MS nº 11045/DF. Corte Especial, Relator Teori Albino Zavascki. Brasília, 3 de fevereiro de 2010. Data de publicação: DJE 25 fev. 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&seq uencial=8328962&num_registro=200501646190&data=20100225&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Agravo Regimental em Recurso Especial, AgRg no REsp nº 1501256/RS. Segunda Turma, Relator Humberto Martins. Brasília, 12 de fevereiro de 2015. Data de publicação: DJE 20 fev. 2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&seq uencial=44577177&num_registro=201403144267&data=20150220&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 11 jul. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. Ação Declaratória de Constitucionalidade, ADI 01. Tribunal Pleno, Relator Moreira Alves. Brasília, 1º de dezembro de 1993. Data de publicação: DJ 6 dez. 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=881&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADC%20/%20>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Habeas Corpus, HC 82959. Tribunal Pleno, Relator Marco Aurélio. Brasília, 23 de fevereiro de 2006. Data de publicação: DJ 13 mar. 2006. Ata nº 4/2006, de 23/02/2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=79206&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2082959>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Recurso Extraordinário, RE 377457. Tribunal Pleno, Relator Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2008. Data de publicação: DJE 29 set. 2008. Ata nº 23, de 17/09/2008. DJE nº 183, divulgado em 26/09/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=570335&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20377457>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Recurso Extraordinário, RE 381964. Tribunal Pleno, Relator Gilmar Mendes. Brasília, 17 de setembro de 2008. Data de publicação: DJE 29 set. 2008. Ata nº 23, de 17/09/2008. DJE nº 183, divulgado em

26/09/2008. Disponível em:
 <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=581065&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20381964>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI 4071-AgR/DF. Tribunal Pleno, Relator Menezes Direito. Brasília, 22 de abril de 2009. Data de publicação: DJE 16 out. 2009. Ata nº 32/2009. DJE nº 195, divulgado em 15/10/2009. Disponível em:
 <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=604046&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%204071%20-%20AgR>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

_____. Reclamação, Rcl 4335. Tribunal Pleno, Relator Gilmar Mendes. Brasília, 21 de março de 2014. Data de publicação: DJE 22/10/2014 - Ata nº 155/2014. DJE nº 208, divulgado em 21/10/2014. Disponível em:
 <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=630101&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20Rcl%20/%204335>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Relativização da coisa julgada material**. (palestra em 25 out. 2003). Biblioteca PUCRS Virtual. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Arquivo digital: [relativizacao_dacoisa_julgada_material.pdf](#). Disponível em:
 <http://cursos.ead.pucrs.br/Biblioteca/direitoambiental/artigos/relativizacao_dacoisa_julgada_material.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2015.

GIROTTI, Luiz Eduardo de Castilho. **Coisa Julgada Inconstitucional em Matéria Tributária**. 1ª ed. (2007), 2ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2012. 114 p.

GODOI, Marciano Seabra de. Questões sobre Coisa julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. pp. 308-331. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2006.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. A decisão judicial como centro de gravidade do princípio da segurança jurídica: os precedentes judiciais vinculantes como instrumento de promoção do estado de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito. 2013. Dissertação (Mestrado). Universidade de Brasília. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito. Mestrado em Direito, Estado e Constituição. Brasília: UNB, 2013. Disponível em:
 <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/13844/1/2013_%20AugustoCesardeCarvalhoLeal.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2015.

MACEDO, Luana Vargas de. Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011. **Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, v. 1, n. 2, jul./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/015.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Coisa julgada e controle de constitucionalidade e de legalidade em matéria tributária. pp. 148-174. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. pp. 175-196. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2006.

MARINS, James, **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002. 672 p.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet Branco. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007. 1.364 p.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional**. 8ª ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013. 1.126 p.

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. 176 p.

PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada Tributária. pp. 129-147. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2006.

RÊGO, Bruno Noura de Moraes. **Ação Rescisória e a Retroatividade das Decisões de Controle de Constitucionalidade das Leis no Brasil**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001. 647 p.

ROSA, Michele Franco. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2869, 10 maio 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/19084>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

SANTOS, Joyce Araújo dos. **Teoria da Relativização da Coisa Julgada Inconstitucional**: Preservação das decisões judiciais à luz da Segurança Jurídica. Porto Alegre: Núria Fabris Editoria, 2009. 192 p.

SOUTO, Daniela Silva Guimarães. Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária. pp. 27-39. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Coisa julgada: constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2006.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. **O Dogma da Coisa Julgada: Hipóteses de Relativização**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 276 p.

ZAVASCKI. Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 166 p.